

MIEYER-RENTZ

Sozietät Meyer-Rentz, StB, vBp, RA, Postfach 50 10 68, 22710 Hamburg

JÜRGEN MEYER-RENTZ
DIPLOM-HANDELSLEHRER
STEUERBERATER
VEREIDIGTER BUCHPRÜFER

DIRK MEYER-RENTZ
STEUERBERATER
RECHTSANWALT

HAUSADRESSE:
MÖRKENSTRASSE 9
22767 HAMBURG
TELEFON 040/30 68 98-0
TELEFAX 040/30 68 98-11
steuerberater@meyer-rentz.de

Mandanten-Rundschreiben 08/2015

Steueränderungsgesetz 2015 • Lohnsteuer bei Betriebsveranstaltungen • Bilanzpolitik • Sicherung des Werbungskostenabzugs für 2015 • Inventurcheckliste

Sehr geehrte Damen und Herren,

das inzwischen in Kraft getretene Steueränderungsgesetz 2015 bringt einige relevante Änderungen mit sich, z.B. hinsichtlich der Voraussetzungen für den Investitionsabzugsbetrag und den Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger bei Bautätigkeiten an Betriebsvorrichtungen, über die wir berichten. Da der Jahreswechsel regelmäßig mit dem Abschlussstichtag zusammenfällt, informieren wir außerdem über bilanzpolitische Maßnahmen, die rechtzeitig zu prüfen und ggf. vorzubereiten sind. Des Weiteren muss die Inventur des Vorratsvermögens vorbereitet und durchgeführt werden, wozu wir als Hilfestellung eine Checkliste zur Verfügung stellen. Der Jahreswechsel ist insbesondere aber auch für Stpfl., die den Gewinn mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln, wie Freiberufler und Betreiber kleinerer Gewerbebetriebe, von Bedeutung. In diesen Fällen kann der Zufluss von Einnahmen bzw. der Abfluss von Ausgaben bewusst gesteuert werden, um die steuerliche Belastung zu optimieren bzw. Steuerzahlungen hinauszuschieben.

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Kindergeld: Ab 1.1.2016 Angabe der Steuer-Identifikationsnummer erforderlich
- 2 Änderung des Einkommensteuertarifs und beim Kindergeld
- 3 Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen
- 4 Frist für die Altersvorsorgezulage 2013

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 5 Rechengrößen der Sozialversicherung für 2016
- 6 Sachbezugswerte für 2016
- 7 Finanzverwaltung zur Lohn- und umsatzsteuerlichen Behandlung von Betriebsveranstaltungen
- 8 Antrag auf Einkommensteuer-Veranlagung für 2011

Für Unternehmer und Freiberufler

- 9 Anpassung der Steuervorauszahlungen
- 10 Bevorstehende Anpassung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts
- 11 Steueränderungsgesetz 2015: Modifizierung der Voraussetzungen des Investitionsabzugsbetrags
- 12 Umsatzsteuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Betriebsvorrichtungen gesetzlich festgeschrieben
- 13 Abgabesatz zur Künstlersozialversicherung bleibt konstant
- 14 Bilanzpolitische Hinweise zum Jahreswechsel
- 15 Möglichkeiten der Gewinnverlagerung bei Einnahmen-Überschussrechnung
- 16 Fristen bei steueraufschiebender Gewinnübertragung
- 17 Bauabzugsteuer auch für Photovoltaikanlagen

Für Personengesellschaften

- 18 Sicherstellung einer Verlustverrechnung bei Kommanditisten
- 19 GmbH & Co. KG: Änderungen durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 20 Berücksichtigung von nachträglich vorgelegten Bescheinigungen, Nichtveranlagungs-Bescheinigungen und Freistellungsaufträgen im Steuerabzugsverfahren
- 21 Veränderungen bei der Gültigkeit von Freistellungsaufträgen nach dem 1.1.2016

Für Hauseigentümer

- 22 Sicherung des Werbungskostenabzugs für 2015

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

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

Checkliste zur Inventur des Vorratsvermögens und Termine 2016

27	Wichtige Steuertermine 2016
28	Hinweise
29	Bedeutung der Inventur
30	Inventurzeitpunkt
31	Umfang der Inventur
32	Inventurrichtlinie
33	Inventurdurchführung

Für alle Steuerpflichtigen

1 Kindergeld: Ab 1.1.2016 Angabe der Steuer-Identifikationsnummer erforderlich

Ab dem 1.1.2016 muss der Familienkasse sowohl die Steuer-Identifikationsnummer des Antragstellers als auch der Kinder mitgeteilt werden. Dies gilt sowohl für Neuansprüche als auch für bereits bestehende Kindergeldfestsetzungen. Durch diese Maßnahme soll eine doppelte Auszahlung von Kindergeld wirksam verhindert werden.

Hinweis:

Das Bundeszentralamt für Steuern hat mitgeteilt, dass es die Familienkassen grundsätzlich nicht beanstanden werden, wenn die Angaben im Falle von bereits bestehenden Kindergeldfestsetzungen im Laufe des Jahres 2016 nachgereicht werden. Für die Bearbeitung von Neuansprüchen ist die Identifikationsnummer jedoch von Beginn an erforderlich.

Handlungsempfehlung:

Bei Neuansprüchen ist die Steuer-Identifikationsnummer in den Antragsformularen schon vorgesehen. Eltern, die bereits Kindergeld beziehen und die Steuer-Identifikationsnummern noch nicht angegeben haben, können den Kindergeldbezug sicherstellen und Rückfragen vermeiden, indem sie ihrer Familienkasse die Steuer-Identifikationsnummern mitteilen. Dies muss schriftlich erfolgen, bedarf aber keiner besonderen Form. Die Steuer-Identifikationsnummer wurde bereits jeder natürlichen Person in Deutschland vom Bundeszentralamt für Steuern mitgeteilt. Diese ist z.B. auch auf der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung des Arbeitgebers und dem Einkommensteuerbescheid vermerkt. Es besteht auch die Möglichkeit, sich mit dem Eingabeformular im Internetportal des Bundeszentralamts für Steuern die Steuer-Identifikationsnummer erneut zusenden zu lassen.

2 Änderung des Einkommensteuertarifs und beim Kindergeld

Die verfassungsrechtlich gebotene Anhebung des steuerlichen Grundfreibetrags und des Kinderfreibetrags für die Jahre 2015 und 2016 wurde inzwischen gesetzlich umgesetzt. Es erfolgte eine Anhebung des Grundfreibetrags bei der Einkommensteuer zum 1.1.2015 von bisher 8 354 € auf 8 472 € und eine weitere Erhöhung auf 8 652 € zum 1.1.2016. Gleiches gilt für den Kinderfreibetrag und das Kindergeld; auch hier erfolgt eine zweistufige Anpassung.

Darüber hinaus ist der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende ab 2015 angehoben und nach der Zahl der im Haushalt des alleinerziehenden Stpfl. lebenden Kinder gestaffelt worden. Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende wurde von 1 308 € auf 1 908 € angehoben und erhöht sich für jedes weitere Kind im Haushalt um 240 €.

Zudem wird der für Veranlagungszeiträume ab 2016 geltende Steuertarif zum Abbau der kalten Progression um die Inflationsrate der Jahre 2014 und 2015 bereinigt. Hiervon profitieren alle Stpfl., wobei die Entlastung für den Einzelfall eher gering ausfällt.

Hinweis:

Die durch die Anhebung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende auf 1 908 € eintretende steuerliche Entlastung in der Steuerklasse II wird für 2015 vereinfachungshalber insgesamt bei der Lohnabrechnung für Dezember 2015 berücksichtigt (Nachholung). Es wird jedoch nur der Entlastungsbetrag für ein Kind

automatisch berücksichtigt. Sofern zum Haushalt des Alleinerziehenden mehrere Kinder gehören, muss der Erhöhungsbetrag als Freibetrag in den ELStAM-Daten zusätzlich gebildet werden.

Auch die Anhebung des Grundfreibetrags wird erst in der Lohnabrechnung für Dezember 2015 für das gesamte Jahr berücksichtigt.

3 Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen

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

Nach den neueren Entscheidungen der Finanzgerichte wird der Begriff des „Haushalts“ zunehmend räumlich-funktional ausgelegt, so dass die Grenze eines Haushalts nicht strikt durch die Grundstücksgrenze abgesteckt wird. Aus der aktuellen Rechtsprechung ist das Urteil des Finanzgerichts München vom 23.2.2015 (Aktenzeichen 7 K 1242/13) hervorzuheben. Das Gericht hat entschieden, dass der Austausch einer renovierungsbedürftigen Haustür des Stpfl. eine begünstigte Renovierungsmaßnahme darstellt. Die **Arbeitskosten** für die Herstellung (in der Schreinerei und nicht in der Wohnung des Stpfl.), Lieferung und Montage einer Haustür seien als Handwerkerleistung abzugsfähig. Es handele sich dabei um Leistungen, die in unmittelbarem Zusammenhang zum Haushalt durchgeführt werden und der zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung des Stpfl. dienen.

Handlungsempfehlung:

Für die Steuerermäßigung werden nur der Lohnanteil sowie Maschinen- und Fahrtkosten, nicht dagegen der Materialanteil berücksichtigt. Sollten die Höchstbeträge in 2015 noch nicht ausgeschöpft sein, ist zu überlegen, geplante Leistungen noch in das Jahr 2015 vorzuziehen. Zu beachten ist, dass die Steuerermäßigung nur bei Vorliegen eines Nachweises gewährt wird; es muss also über die Leistung eine **Rechnung** vorliegen. Da eine Barzahlung für die Steuerermäßigung nicht anerkannt wird – so auch bestätigend der Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 30.7.2013 (Aktenzeichen VI B 31/13) –, muss die Rechnung noch in 2015 durch **Überweisung** bezahlt werden, um die Kosten in 2015 noch geltend machen zu können. Ggf. können auch in 2015 Abschlagszahlungen geleistet werden, wobei dies steuerlich voraussetzt, dass hierüber eine entsprechende Rechnung vorhanden ist. Sofern die Höchstgrenzen in 2015 bereits ausgeschöpft sind, sollten die Zahlungen erst in 2016 erfolgen.

4 Frist für die Altersvorsorgezulage 2013

Bei einem „Riester-Vertrag“ kann die **Altersvorsorgezulage für 2013 letztmals bis zum 31.12.2015** über den Anbieter des Vorsorgeprodukts beantragt werden.

Handlungsempfehlung:

Sofern noch nicht geschehen, sollte ein entsprechender Antrag für die Zulage 2013 gestellt werden, um den Anspruch hierauf nicht zu verlieren.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

5 Rechengrößen der Sozialversicherung für 2016

Die maßgeblichen Rechengrößen für die Sozialversicherung werden alljährlich an die Einkommensentwicklung angepasst und stellen sich für 2016 voraussichtlich wie folgt dar:

Rentenversicherung und Arbeitslosenversicherung	Alte Bundesländer		Neue Bundesländer	
	2015	2016	2015	2016
Beitragsbemessungsgrenze				
– jährlich	72 600,00 €	74 400,00 €	62 400,00 €	64 800,00 €
– monatlich	6 050,00 €	6 200,00 €	5 200,00 €	5 400,00 €
Gesetzliche Krankenversicherung/Pflegeversicherung	2015	2016	2015	2016
Beitragsbemessungsgrenze				
– jährlich	49 500,00 €	50 850,00 €	49 500,00 €	50 850,00 €
– monatlich	4 125,00 €	4 237,50 €	4 125,00 €	4 237,50 €
Versicherungspflichtgrenze				
– jährlich	54 900,00 €	56 250,00 €	54 900,00 €	56 250,00 €
– monatlich	4 575,00 €	4 687,50 €	4 575,00 €	4 687,50 €
Versicherungspflichtgrenze für Arbeitnehmer, die am 31.12.2002 PKV-versichert waren				
– jährlich	49 500,00 €	50 850,00 €	49 500,00 €	50 850,00 €
– monatlich	4 125,00 €	4 237,50 €	4 125,00 €	4 237,50 €

Hinweis:

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

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

Der Beitragssatz zur **Krankenkasse** beträgt unverändert 14,6 %. Der Arbeitgeberanteil beträgt 7,3 %. Der Arbeitnehmeranteil beträgt im Grundsatz auch 7,3 %. Allerdings können die Krankenkassen vom Versicherten einkommensabhängige Zusatzbeiträge erheben. Diese werden zum 1.1.2016 bei einigen Krankenkassen voraussichtlich ansteigen.

Der Beitragssatz zur **Pflegeversicherung** wird unverändert bei 2,35 % liegen und ist hälftig vom Arbeitnehmer und Arbeitgeber zu tragen. Für kinderlose Versicherte, die das 23. Lebensjahr vollendet haben, wird nach wie vor ein Beitragszuschlag von 0,25 % erhoben. Der allgemeine Beitragssatz beträgt abweichend im Freistaat Sachsen: Arbeitnehmeranteil: 1,675 % und Arbeitgeberanteil: 0,675 %.

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

6 Sachbezugswerte für 2016

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

Jahr	freie Verpflegung insgesamt (kein minderjähriger Familienangehöriger)	freie allgemeine Unterkunft bei Belegung mit einem volljährigen Beschäftigten	Frühstück		Mittag- und Abendessen je	
	monatlich	monatlich	monatlich	täglich	monatlich	täglich
2016	236,00 €	223,00 €	50,00 €	1,67 €	93,00 €	3,10 €
2015	229,00 €	223,00 €	49,00 €	1,63 €	90,00 €	3,00 €

Handlungsempfehlung:

Wegen der vergleichsweise geringen Sachbezugswerte kann es günstiger sein, wenn statt Barlohn Sachbezüge, z.B. in Form von Restaurantgutscheinen, an die Arbeitnehmer ausgegeben werden. Sachbezüge sind (insgesamt) bis zu einer Freigrenze von 44,00 € je Monat lohnsteuerfrei und unterliegen auch nicht der Sozialversicherungspflicht. Im Einzelfall sollte eine solche Gestaltung unter Hinzuziehung steuerlichen Rats erfolgen, da die Anerkennung von Sachbezügen an enge Bedingungen geknüpft ist.

7 Finanzverwaltung zur lohn- und umsatzsteuerlichen Behandlung von Betriebsveranstaltungen

Die Besteuerung von Zuwendungen an Arbeitnehmer im Rahmen von Betriebsveranstaltungen wurde mit Wirkung ab dem 1.1.2015 gesetzlich neu geregelt. Zu wichtigen Änderungen hat nun die Finanzverwaltung mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 14.10.2015 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2332/15/10001 und III C 2 – S 7109/15/10001) Stellung genommen.

a) Lohnsteuer

Hinsichtlich der lohnsteuerlichen Aspekte ist Folgendes herauszustellen:

- **Begriff der Betriebsveranstaltung:** Betriebsveranstaltungen sind Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter, z.B. Betriebsausflüge, Weihnachtsfeiern, Jubiläumsfeiern. Unerheblich ist, ob die Veranstaltung vom Arbeitgeber, Betriebsrat oder Personalrat durchgeführt wird. Voraussetzung ist, dass sich der Teilnehmerkreis überwiegend aus Betriebsangehörigen, deren Begleitpersonen und ggf. Leiharbeitnehmern oder Arbeitnehmern anderer Unternehmen im Konzernverbund zusammensetzt. Die Ehrung eines einzelnen Jubilars oder eines einzelnen Arbeitnehmers z.B. bei dessen Ausscheiden aus dem Betrieb, auch unter Beteiligung weiterer Arbeitnehmer, ist keine Betriebsveranstaltung. Auch ein sog. Arbeitsessen ist keine Betriebsveranstaltung.
- **Begriff der Zuwendung:** Zuwendungen anlässlich einer Betriebsveranstaltung sind alle Aufwendungen des Arbeitgebers einschließlich Umsatzsteuer unabhängig davon, ob sie einzelnen Arbeitnehmern individuell zurechenbar sind oder ob es sich um einen rechnerischen Anteil an den Kosten der Betriebsveranstaltung handelt, die der Arbeitgeber gegenüber Dritten für den äußeren Rahmen der Betriebsveranstaltung aufwendet. Zuwendungen sind daher insbesondere: Speisen, Getränke und Süßigkeiten, die Übernahme von Übernachtungs- und Fahrtkosten, Musik, künstlerische Darbietungen sowie Eintrittskarten für kulturelle und sportliche Veranstaltungen, wenn sich die Veranstaltung nicht im Besuch dieser Veranstaltung erschöpft, Geschenke, Zuwendungen an Begleitpersonen des Arbeitnehmers, Barzuwendungen, die statt der zuvor genannten Sachzuwendungen gewährt werden, wenn ihre zweckentsprechende Verwendung sichergestellt ist, Aufwendungen für den äußeren Rahmen, z.B. für Räume, Beleuchtung oder Eventmanager.

Hinweis:

Der von der Finanzverwaltung weit gefasste Bereich der einzubeziehenden Kosten – insbesondere hinsichtlich der Kosten des äußeren Rahmens – ergibt sich aus dem Gesetz so nicht. Im Einzelfall kann es sinnvoll sein zu prüfen, ob eine engere Abgrenzung vertreten und ggf. gerichtlich überprüft werden sollte.

- **Arbeitnehmer:** Erfasst werden Zuwendungen des Arbeitgebers an seine aktiven und ehemaligen Arbeitnehmer, Praktikanten, Referendare, ähnliche Personen sowie Begleitpersonen. Aus Vereinfachungsgründen sind auch Leiharbeiter bei Betriebsveranstaltungen des Entleihers sowie Arbeitnehmer anderer konzernangehöriger Unternehmen einzubeziehen. Die Anwendbarkeit der Regelung auf Leiharbeiter und Arbeitnehmer anderer konzernangehöriger Unternehmen setzt voraus, dass hinsichtlich dieser Personengruppen die weiteren Voraussetzungen (Offenstehen der Betriebsveranstaltung für alle Angehörigen dieser Personengruppe) erfüllt sind.
- **Freibetrag:** Soweit die Zuwendungen den Betrag von 110 € je Betriebsveranstaltung und teilnehmendem Arbeitnehmer nicht übersteigen, liegen keine lohnsteuerpflichtigen Einkünfte vor, wenn die Teilnahme an der Betriebsveranstaltung allen Angehörigen des Betriebs oder eines

Betriebsteils offensteht. Die frühere Freigrenze ist durch einen Freibetrag ersetzt worden. Zur Berechnung der Höhe der dem einzelnen Arbeitnehmer gewährten Zuwendungen sind alle zu berücksichtigenden Aufwendungen zu gleichen Teilen auf alle bei der Betriebsveranstaltung anwesenden Teilnehmer aufzuteilen. Sodann ist der auf eine Begleitperson entfallende Anteil der Aufwendungen dem jeweiligen Arbeitnehmer zuzurechnen. Für die Begleitperson ist kein zusätzlicher Freibetrag von 110 € anzusetzen.

Beispiel:

Die Aufwendungen für eine Betriebsveranstaltung betragen 10 000 €. Der Teilnehmerkreis setzt sich aus 75 Arbeitnehmern zusammen, von denen 25 von je einer Person begleitet werden. Die Aufwendungen sind auf 100 Personen zu verteilen, so dass auf jede Person ein geldwerter Vorteil von 100 € entfällt. Sodann ist der auf die Begleitperson entfallende geldwerte Vorteil dem jeweiligen Arbeitnehmer, der von dieser Person begleitet wird, zuzurechnen. 50 Arbeitnehmer haben somit einen geldwerten Vorteil von 100 €, der den Freibetrag von 110 € nicht übersteigt und daher nicht steuerpflichtig ist. Bei 25 Arbeitnehmern beträgt der geldwerte Vorteil 200 €; nach Abzug des Freibetrags von 110 € ergibt sich für diese Arbeitnehmer ein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil von jeweils 90 €.

Der Freibetrag in Höhe von 110 € wird grundsätzlich nur dann gewährt, wenn die Betriebsveranstaltung **allen Angehörigen** des Betriebs oder eines Betriebsteils offensteht. Als begünstigte Betriebsveranstaltungen werden **aber auch** Veranstaltungen anerkannt, die nur einem **abgegrenzten Teilnehmerkreis** offenstehen, ohne einzelne Arbeitnehmer zu bevorzugen, wie z.B. Veranstaltungen

- jeweils nur für eine Organisationseinheit des Betriebs, z.B. Abteilung, wenn alle Arbeitnehmer dieser Organisationseinheit an der Veranstaltung teilnehmen können;
- nur für alle im Ruhestand befindlichen früheren Arbeitnehmer des Unternehmens (Pensionärstreffen);
- nur für solche Arbeitnehmer, die bereits im Unternehmen ein rundes (10-, 20-, 25-, 30-, 40-, 50-, 60-jähriges) Arbeitnehmerjubiläum gefeiert haben oder i.V.m. der Betriebsveranstaltung feiern (Jubilarfeiern).

Der Freibetrag gilt für bis zu zwei Betriebsveranstaltungen jährlich. Nimmt der Arbeitnehmer an mehr als zwei Betriebsveranstaltungen teil, können die beiden Veranstaltungen, für die der Freibetrag gelten soll, ausgewählt werden.

Hinweis:

Dient die Teilnahme eines Arbeitnehmers an einer Betriebsveranstaltung der Erfüllung beruflicher Aufgaben, z.B. wenn der Personalchef oder Betriebsrats-/Personalratsmitglieder die Veranstaltungen mehrerer Abteilungen besuchen, ist der auf diesen Arbeitnehmer entfallende Anteil an den Gesamtaufwendungen kein Arbeitslohn. Dies sollte sorgfältig dokumentiert werden.

- **Besteuerung der Zuwendungen:** Soweit sich im Zusammenhang mit einer Betriebsveranstaltung steuerpflichtiger Arbeitslohn ergibt, kann dieser mit 25 % pauschal versteuert werden.

Hinweis:

Herauszustellen ist, dass anlässlich der Veranstaltung zugewendete Sachgeschenke unabhängig von der Größenordnung in die Kosten der Betriebsveranstaltung einbezogen werden und auch insoweit steht – soweit der Freibetrag von 110 € überschritten ist – die Lohnsteuerpauschalierung mit 25 % offen.

b) Umsatzsteuer

Die gesetzlichen Änderungen, insbesondere die Ersetzung der bisherigen lohnsteuerlichen Freigrenze durch einen Freibetrag, haben grundsätzlich keine Auswirkungen auf die umsatzsteuerrechtlichen Regelungen. Ob eine Betriebsveranstaltung vorliegt und wie die Kosten, die auf den einzelnen Arbeitnehmer entfallen, zu berechnen sind, bestimmt sich nach den vorstehend geschilderten lohnsteuerrechtlichen Grundsätzen. Sodann ist wie folgt zu differenzieren:

- Von einer überwiegend durch das unternehmerische Interesse des Arbeitgebers veranlassten üblichen Zuwendung ist umsatzsteuerrechtlich im Regelfall auszugehen, wenn der Betrag je Arbeitnehmer und Betriebsveranstaltung 110 € einschließlich Umsatzsteuer nicht überschreitet. In

diesem Fall kann der Unternehmer – unter den sonstigen Voraussetzungen – den Vorsteuerabzug aus den Eingangsrechnungen für die Betriebsveranstaltung geltend machen. Eine Umsatzbesteuerung der Zuwendungen erfolgt nicht.

- Übersteigt dagegen der Betrag, der auf den einzelnen Arbeitnehmer entfällt, pro Veranstaltung die Grenze von 110 € einschließlich Umsatzsteuer, ist von einer überwiegend durch den privaten Bedarf des Arbeitnehmers veranlassten unentgeltlichen Zuwendung auszugehen. In diesen Fällen kann ein Vorsteuerabzug insgesamt nicht geltend gemacht werden, es wird aber auch in diesem Fall keine Leistung an die Arbeitnehmer mit Umsatzsteuer belegt.

Hinweis:

Insoweit hat die 110 €-Grenze bei der Umsatzsteuer also nicht die Wirkung eines Freibetrags, sondern dient der Abgrenzung beider Bereiche.

c) Zeitliche Anwendung des Schreibens der Finanzverwaltung

Hinsichtlich der zeitlichen Anwendung dieser Grundsätze der Finanzverwaltung wird wie folgt unterschieden:

- **Lohnsteuer:** Anzuwenden sind diese Grundsätze für alle nach dem 31.12.2014 endenden Lohnzahlungszeiträume.
- **Umsatzsteuer:** Im Grundsatz sind die o.g. Ausführungen der Finanzverwaltung für die Umsatzbesteuerung von Sachzuwendungen und Betriebsveranstaltungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2014 durchgeführt wurden. Aus Vereinfachungsgründen wird es aber nicht beanstandet, wenn die Grundsätze erst auf die Umsatzbesteuerung von Sachzuwendungen und Betriebsveranstaltungen angewendet werden, die ab dem Tag nach der Veröffentlichung des Schreibens im Bundessteuerblatt, also ab dem 10.11.2015, ausgeführt werden.

Handlungsempfehlung:

Die lohnsteuerliche Praxis muss sich auf diese Regeln zu den Betriebsveranstaltungen einstellen. Empfehlenswert ist es, die erfolgte Behandlung der bereits in 2015 stattgefundenen Betriebsveranstaltungen daraufhin zu überprüfen, ob diese den Rechtsansichten der Finanzverwaltung entsprechen.

8 Antrag auf Einkommensteuer-Veranlagung für 2011

Arbeitnehmer, die nicht verpflichtet sind, eine Einkommensteuererklärung abzugeben, können noch bis zum 31.12.2015 eine Einkommensteuer-Veranlagung für 2011 beantragen (sog. Antragsveranlagung). In dieser Antragsveranlagung können z.B. Werbungskosten, die den Arbeitnehmer-Pauschbetrag übersteigen, Spenden, Vorsorgeaufwendungen, Aufwendungen für Handwerkerleistungen oder außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden, die zu einer Steuererstattung führen. Auch bei im Jahresverlauf schwankenden Gehaltszahlungen, z.B. auf Grund von Sonderzahlungen in einzelnen Monaten, ergeben sich oft zu hohe Lohnsteuerabzüge, welche im Rahmen einer Einkommensteuer-Veranlagung durch Erstattung wieder ausgeglichen werden.

Handlungsempfehlung:

Zu beachten ist, dass die Frist bis zum 31.12.2015 nur dann gewahrt ist, wenn bis zu diesem Datum die Einkommensteuer-Erklärung in unterschriebener Form bzw. als authentifiziert übermittelter Datensatz beim Finanzamt eingegangen ist.

Bei elektronischer, nicht authentifizierter Übermittlung der Steuerdaten über das Portal „Elster“ setzt nach der Entscheidung des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 17.8.2015 (Aktenzeichen 9 K 2505/14) die Durchführung einer Antragsveranlagung voraus, dass das Finanzamt durch Übersendung des Ausdrucks der komprimierten Steuererklärung in Papierform Kenntnis von der für den Übermittlungsvorgang vergebenen Telenummer erlangt und eine wirksame Unterschrift vorliegt. Für die Wahrung der vierjährigen Festsetzungsverjährungsfrist ist im Gegensatz zur authentifizierten Übermittlung der bloße Eingang der elektronischen Daten bei der Finanzverwaltung nicht ausreichend.

Für Unternehmer und Freiberufler

9 Anpassung der Steuervorauszahlungen

Das voraussichtliche Jahresergebnis für 2015 kann zum jetzigen Zeitpunkt bereits vergleichsweise genau auf Basis der laufenden Buchführung hochgerechnet werden. Dies sollte zum Anlass genommen werden, die laufenden Steuervorauszahlungen, welche sich grundsätzlich nach dem letzten veranlagten Ergebnis bemessen, zu überprüfen und ggf. eine **Herabsetzung der Vorauszahlungen** für 2015 und für 2016 zu beantragen.

Handlungsempfehlung:

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

10 Bevorstehende Anpassung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts

Bekanntlich hat das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber aufgegeben, bis spätestens zum 30.6.2016 eine verfassungskonforme Regelung für die erbschaft-/schenkungsteuerliche Erfassung der unentgeltlichen Übertragung von unternehmerischem Vermögen zu schaffen. Das insofern bereits im Frühjahr dieses Jahres eingeleitete Gesetzgebungsverfahren ist noch nicht abgeschlossen. Der Bundesrat hat am 25.9.2015 seine Vorstellungen zu den geplanten Gesetzesänderungen bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer veröffentlicht, wozu die Bundesregierung am 8.10.2015 eine Gegenäußerung abgegeben hat. In der öffentlichen Anhörung am 12.10.2015 wurden verschiedene Sachverständige um ihre Einschätzung gebeten. Strittig ist insbesondere die Abgrenzung des begünstigten Betriebsvermögens. Während die Bundesregierung anhand des Hauptzwecks des jeweiligen Unternehmens abgrenzen will, strebt der Bundesrat eine Beibehaltung des bisherigen Konzepts des Verwaltungsvermögens unter Abgrenzung anhand eines Positivkatalogs im Gesetz an. Ebenso ist die Privilegierung von Großvermögen in der Diskussion.

Hinweis:

Nach aktuellem Stand wird das neue Gesetz wohl erst im kommenden Jahr in Kraft treten. Aktuell wird von keiner Partei eine Rückwirkung der geänderten Regelungen verfolgt. Insoweit besteht noch Ungewissheit.

Handlungsempfehlung:

Für Familienunternehmen besteht Handlungsbedarf. Es zeichnet sich deutlich ab, dass gerade mittelständische Unternehmen zukünftig – auch vor dem Hintergrund der in vielen Fällen exzessiven steuerlichen Überbewertung – deutlich schlechter gestellt werden als bislang. Für den Einzelfall sollte analysiert werden, ob auf Basis des noch geltenden Rechts gehandelt werden kann bzw. welche Auswirkungen die vorgesehenen Änderungen haben. Insoweit ist dringend anzuraten, steuerlichen Rat einzuholen.

11 Steueränderungsgesetz 2015: Modifizierung der Voraussetzungen des Investitionsabzugsbetrags

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

Die Voraussetzungen für die Geltendmachung eines Investitionsabzugsbetrags werden

dahingehend geändert, dass künftig weder eine Investitionsabsicht dokumentiert werden muss, noch eine Funktionsbenennung des anzuschaffenden oder herzustellenden begünstigten Wirtschaftsguts erforderlich ist. Diese Kriterien wurden bislang mit der Vermeidung steuermisbräuchlicher Gestaltungen begründet, führten aber immer wieder zu Streitfällen. Einer missbräuchlichen Nutzung der Geltendmachung von Investitionsabzugsbeträgen wird nach wie vor dadurch entgegengewirkt, dass bei ausbleibenden Investitionen der geltend gemachte Abzugsbetrag im Jahr der Inanspruchnahme rückgängig gemacht wird, was zu einer nachträglichen Erhöhung des Gewinns und somit zu Steuernachzahlungszinsen führt.

Hinweis:

Damit erhöht sich ab 2016 auf Grund des Wegfalls des Erfordernisses, das Investitionsobjekt seiner Funktion nach zu benennen sowie die voraussichtlichen Anschaffungskosten anzugeben, die Flexibilität hinsichtlich der Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags erheblich. Es können zukünftig beliebige Investitionen erfolgen.

Die Neuregelung ist erstmals für Investitionsabzugsbeträge anzuwenden, die in nach dem 31.12.2015 endenden Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen werden. Bei davor beanspruchten Abzugsbeträgen gelten die bisherigen Bestimmungen, wonach in der einzureichenden Steuererklärung das begünstigte Wirtschaftsgut seiner Funktion nach benannt und die Höhe der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten angegeben werden muss.

Die geltend gemachten Abzugsbeträge werden zukünftig in die elektronisch zu übermittelnden Daten einbezogen. Im Übrigen bleiben die bestehenden Voraussetzungen unverändert, insbesondere ist die Geltendmachung eines Investitionsabzugsbetrags bzw. von Sonderabschreibungen an Größenkriterien geknüpft, welche im Jahr der Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags bzw. der Sonderabschreibung erfüllt sein müssen und zwar

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

Handlungsempfehlung:

Zum anstehenden Jahresende (und damit auch meist Bilanzstichtag) sollte in Grenzfällen versucht werden, die maßgeblichen Schwellenwerte zu unterschreiten, um die Möglichkeit für die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags für 2015 zu eröffnen. Ob dieser dann später in der Steuererklärung tatsächlich geltend gemacht wird, muss erst dann entschieden werden.

12 Umsatzsteuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Betriebsvorrichtungen gesetzlich festgeschrieben

Nach Auffassung der Finanzverwaltung greift die umgekehrte Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen grds. auch bei Bautätigkeiten an Betriebsvorrichtungen. Diese Ansicht hat der Bundesfinanzhof abgelehnt mit der Begründung, dass eine Betriebsvorrichtung umsatzsteuerlich kein Bauwerk sei. Die Finanzverwaltung hat auf diese Rechtsprechung mit einem Nichtanwendungserlass reagiert, insbesondere um Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen Betriebsvorrichtung und Bauwerk in der Praxis vorzubeugen. Mit dem Steueränderungsgesetz 2015 wurde nun die Ansicht der Finanzverwaltung gesetzlich festgeschrieben. Ausdrücklich gelten mit der Neuregelung als Grundstück insb. auch Sachen, Ausstattungsgegenstände und Maschinen, die auf Dauer installiert sind und nicht bewegt werden können, ohne das Gebäude oder Bauwerk zu zerstören oder zu verändern. In diesem Fall entsteht also eine Umsatzsteuerschuld beim Empfänger der Leistung.

Handlungsempfehlung:

Im konkreten Fall muss eine entsprechende Rechnungsstellung unter Beachtung der umgekehrten Umsatzsteuerschuldnerschaft erfolgen.

13 Abgabesatz zur Künstlersozialversicherung bleibt konstant

Der Abgabesatz zur Künstlersozialversicherung liegt auch in 2016 unverändert bei 5,2 %.

Hinweis:

Abgabepflichtig bei der Künstlersozialversicherung sind Unternehmer, die künstlerische oder publizistische Werke verwerten, wie Verlage, Theater, Orchester, Rundfunk und Fernsehen sowie Hersteller von bespielten Bild- und Tonträgern oder auch Galerien und Kunsthandel. Abgabepflichtig sind auch Unternehmer, die Werbung/Öffentlichkeitsarbeit für ihr eigenes Unternehmen betreiben und nicht nur gelegentlich Aufträge an selbständige Künstler oder Publizisten erteilen. Unerheblich ist dabei, ob die Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit sich auf ein bestimmtes Projekt bezieht oder das Image des Unternehmens verbessert werden soll. Die Zwecke, die mit den Maßnahmen verfolgt werden, können vielfältig sein. In Betracht kommen z.B. Werbung für bestimmte Produkte oder Dienstleistungen, Öffentlichkeitsarbeit für bestimmte Unternehmen oder Branchen, Verfolgung von politischen, sozialen, karitativen o.a. Zielen, die Sammlung von Spenden oder die Finanzierung von Hilfeleistungen. Die Künstlersozialabgabe ist auf alle Entgelte (z.B. Gagen, Honorare, Tantiemen) zu zahlen, die an selbständige Künstler oder Publizisten gezahlt werden.

Hinweis:

Mit der Künstlersozialabgabe tragen die Verwerter künstlerischer Leistungen 30 % des Betrags zu der gesetzlichen Renten-, Kranken- und Pflegeversicherung der selbständigen Künstler und Publizisten, 20 % des Betrags übernimmt der Bund. Der von der Künstlersozialkasse zu entrichtende Beitrag wird unmittelbar an die Versicherer gezahlt und ist vergleichbar mit einem Arbeitgeberanteil, während der selbständige Künstler oder Publizist selbst auf der anderen Seite einen dem Arbeitnehmeranteil vergleichbaren Beitrag zur gesetzlichen Renten-, Kranken- sowie Pflegeversicherung aufwenden muss.

Handlungsempfehlung:

In Unternehmen, die Leistungen von Künstlern oder Publizisten in Anspruch nehmen, sollte sorgfältig geprüft werden, ob Künstlersozialabgabe einzubehalten und abzuführen ist. Der Abgabesatz zur Künstlersozialversicherung bleibt jedenfalls auch in 2016 konstant.

14 Bilanzpolitische Hinweise zum Jahreswechsel

a) Zielsetzungen von Gestaltungen zum Jahreswechsel

Im Vordergrund der Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel stehen regelmäßig **steuerliche Aspekte**. Es geht in Einzelfällen um eine endgültige Minderung der Steuerbelastung, mindestens aber um ein Hinausschieben von Steuerzahlungen zur Schonung der Liquidität. Bei Gewerbetreibenden bildet das Ergebnis der Handelsbilanz grundsätzlich den Ausgangspunkt der Ermittlung des steuerlichen Gewinns (sog. **Maßgeblichkeitsgrundsatz**). Aus diesem Grunde müssen bei bilanzrechtlichen Gestaltungen immer auch die steuerlichen Aspekte geprüft bzw. umgekehrt bei steuerlich motivierten Maßnahmen auch deren Auswirkungen in der Handelsbilanz beachtet werden.

Hinweis:

Steuerliche Wahlrechte können unabhängig von der Handelsbilanz ausgeübt werden.

Handlungsempfehlung:

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

b) Bilanzpolitik mittels Sachverhaltsgestaltungen

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

- Werden noch in 2015 Investitionen getätigt, so kann zumindest für die verbleibende Zeit in 2015 die **Abschreibung** der Anschaffungskosten geltend gemacht werden, also bei einer Anschaffung noch im Dezember 2015 für 1/12 der Jahresabschreibung. Handelt es sich um geringwertige Wirtschaftsgüter mit Nettoanschaffungskosten bis zu 410 €, so können diese in 2015 vollständig als Betriebsausgaben angesetzt werden.

- Soweit bestehende Rechtsverhältnisse (z.B. Arbeitsverträge, Mietverträge) aufgelöst werden sollen und sich dadurch eine **Abfindungsverpflichtung** ergibt, sollte in Erwägung gezogen werden, dies noch im Jahr 2015 zu vollziehen, da dann die Abfindungsverpflichtung in der Bilanz zum 31.12.2015 ergebnismindernd zu berücksichtigen ist.
- In der Steuerbilanz sind **unverzinsliche Verbindlichkeiten** mit einer Laufzeit von mindestens zwölf Monaten mit einem Zinssatz von 5,5 % **abzuzinsen**. Dies führt zunächst zu einem entsprechenden Ertrag und an jedem folgenden Bilanzstichtag zu einem Aufwand, da sich mit sinkender Restlaufzeit der Barwert erhöht. Durch Vereinbarung einer – auch sehr niedrigen – Verzinsung kann die Abzinsung vermieden werden.
- Soweit wirtschaftlich vertretbar, kann ein Hinausschieben der Auslieferung von Waren bzw. Fertigstellung oder Abnahme von Werkleistungen in das neue Geschäftsjahr in Erwägung gezogen werden. Dies führt dazu, dass die Produkte noch mit den Herstellungskosten im Vorratsvermögen ausgewiesen werden und nicht als Umsatz in der Gewinn- und Verlustrechnung für 2015 in Erscheinung treten. Eine **Gewinnrealisation** erfolgt dann erst in 2016.
- Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 14.5.2014 (Aktenzeichen VIII R 25/11), welchem sich die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 29.6.2015 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2130/15/10001) angeschlossen hat, tritt die Gewinnrealisierung bei Planungsleistungen eines Ingenieurs nicht erst mit der Abnahme oder Stellung der Honorarschlussrechnung ein, sondern bereits dann, wenn der Anspruch auf **Abschlagszahlung nach der Honorarordnung für Architekten und Ingenieure (HOAI)** entstanden ist. Die Finanzverwaltung will diese Rechtsprechung generell bei Abschlagszahlungen nach § 632a BGB anwenden. Diese Grundsätze sind nach Auffassung der Finanzverwaltung erstmalig in dem Wirtschaftsjahr anzuwenden, das nach dem 23.12.2014 (Datum der Veröffentlichung des Urteils im Bundessteuerblatt) beginnt. Die Abschlagszahlungen sind allerdings von Forderungen auf einen Vorschuss abzugrenzen, bei denen auch weiterhin keine Gewinnrealisierung eintritt.

Hinweis:

Hinzuweisen ist darauf, dass es die Finanzverwaltung zur Vermeidung von Härten zulässt, den aus der erstmaligen Anwendung dieser Grundsätze resultierenden Gewinn gleichmäßig entweder auf das Wirtschaftsjahr der erstmaligen Anwendung und das folgende Wirtschaftsjahr oder auf das Wirtschaftsjahr der erstmaligen Anwendung und die beiden folgenden Wirtschaftsjahre zu verteilen. Insofern sollte eine individuelle Steuerplanung erfolgen, um Zins- und Progressionseffekte zu optimieren.

- Für die Zusage später auszahlbarer **Gratifikationen**, Tantiemen o.Ä. für das Jahr 2015 darf in der Bilanz zum 31.12.2015 nur dann gewinnmindernd eine Rückstellung gebildet werden, wenn die Zusage noch im Jahr 2015 erfolgt.
- Rückstellung für drohende Belastungen bei **gerichtlich geltend gemachten Schadenersatzforderungen**: Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 16.12.2014 (Aktenzeichen VIII R 45/12) die Frage geklärt, unter welchen Bedingungen der Stpfl. bei einem gegen ihn geführten Klageverfahren eine Rückstellung wegen der drohenden Belastung bilden muss. Das Gericht fordert auch insoweit eine zweistufige Prüfung. Zunächst sind das Bestehen einer Verbindlichkeit zu prüfen und sodann die Wahrscheinlichkeit der drohenden Inanspruchnahme. Wird gegen den Stpfl. ein Schadenersatzprozess geführt, so steht das Bestehen einer Verbindlichkeit grundsätzlich außer Frage. Ausnahmen bestehen bei offensichtlicher Erfolglosigkeit der Klage oder bei einem ausführlich begründeten Rechtsgutachten, das ein Obsiegen des Stpfl. im Zivilprozess prognostiziert. Sodann ist die Wahrscheinlichkeit der drohenden Inanspruchnahme zu prüfen. Grundsätzlich geht der Bundesfinanzhof in diesen Fällen solange von einer drohenden Inanspruchnahme aus, bis der Anspruch nicht rechtskräftig zurückgewiesen ist.

Hinweis:

Im Ergebnis hat es daher der Stpfl. in der Hand, durch Vorlage eines entsprechenden Sachverständigengutachtens zu den Erfolgsaussichten des Rechtsprozesses die Voraussetzungen für oder gegen eine Rückstellungsbildung zu schaffen. Unmaßgeblich für die Bilanzierung zum Bilanzstichtag ist es, wenn nach dem Bilanzstichtag ein Urteil ergeht oder ein Vergleich geschlossen wird, da diese Vorgänge wertbegründend und nicht wertaufhellend sind und somit nicht auf den Bilanzstichtag zurückwirken.

- Hinzuweisen ist an dieser Stelle nochmals auf das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 2.7.2014 (Aktenzeichen I R 46/12) zur Bewertung von Ansammlungsrückstellungen. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs ist auch bei Ansammlungsrückstellungen das Stichtagsprinzip zu beachten. Dies hat zur Konsequenz, dass in dem Fall, in dem das einer **Beseitigungspflicht für Bauten auf fremdem Grund und Boden** zu Grunde liegende Rechtsverhältnis (Miet- oder Pachtvertrag) über das zunächst festgelegte Vertragsende hinaus – sei es durch Änderung des bisherigen Vertrags, sei es durch Begründung eines neuen Rechtsverhältnisses – (wirtschaftlich) fortgesetzt wird, der hierdurch verlängerte Nutzungszeitraum auch dem Rückstellungsausweis zu Grunde zu legen ist. Dann muss also eine Neuberechnung der Rückstellung unter Zugrundelegung des verlängerten Miet-/Pachtzeitraums erfolgen, da damit zugleich der Zeitpunkt der Erfüllung der Abbruchverpflichtung und somit der maßgebliche Ansammlungszeitraum hinausgeschoben wird. In Anbetracht der dann verlängerten Laufzeit des Mietvertrags ist die bislang berechnete Rückstellung zu hoch, so dass diese teilweise gewinnwirksam (gewinnerhöhend) und damit auch steuerwirksam aufzulösen ist. Insoweit ist entscheidend, ob bis zum Bilanzstichtag eine Verlängerung bzw. der Neuabschluss des Miet- oder Pachtvertrags erfolgt.
- Werden **Instandhaltungs- oder Modernisierungsaufwendungen** noch im Jahr 2015 durchgeführt, entstehen sofort abziehbare Betriebsausgaben. Soweit es sich um notwendige Instandsetzungsarbeiten handelt, die erst in den ersten drei Monaten des folgenden Geschäftsjahrs nachgeholt werden, besteht die Verpflichtung zur Bildung einer Rückstellung.
- Aufwendungen für **Werbemaßnahmen** stellen sofort abziehbare Betriebsausgaben dar, so dass ein Vorziehen in das Jahr 2015 geprüft werden sollte.
- Soweit an vergangenen Bilanzstichtagen **Teilwertabschreibungen** vorgenommen wurden, z.B. weil sich eine Investition als Fehlmaßnahme herausgestellt hat, darf der niedrige Wertansatz nur dann beibehalten werden, wenn der Stpfl. nachweist, dass auch zum aktuellen Bilanzstichtag die Gründe für den niedrigeren Wertansatz noch gegeben sind.

Handlungsempfehlung:

Es sollten entsprechende Nachweise erbracht und dokumentiert werden, um einen Ansatz des Wirtschaftsguts mit den höheren Anschaffungs- oder Herstellungskosten und die damit verbundene Gewinnerhöhung zu verhindern.

- Beim **Vorratsvermögen** ist zwingend eine Abwertung vorzunehmen, wenn der Marktpreis zum Bilanzstichtag unter den Anschaffungskosten liegt.

Handlungsempfehlung:

Insoweit ist eine Dokumentation der Preise zum Bilanzstichtag vorzunehmen und für wichtige Bestände an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sollten ggf. aktuelle Marktpreise bei den Lieferanten abgefragt werden.

15 Möglichkeiten der Gewinnverlagerung bei Einnahmen-Überschussrechnung

Bei Freiberuflern, Kleingewerbetreibenden und daneben auch bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung wird der **Gewinn bzw. der Überschuss regelmäßig durch eine Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt**. In diesen Fällen bestehen **weitgehende Gestaltungsmöglichkeiten**, da unabhängig von der wirtschaftlichen Realisierung grundsätzlich Einnahmen im Zeitpunkt des Geldzuflusses und Ausgaben im Zeitpunkt des Geldabflusses steuerlich erfasst werden. Folgende Gestaltungsmöglichkeiten bieten sich jetzt zum Jahreswechsel an, um die Entstehung von Steuern aus dem Jahr 2015 in das Jahr 2016 zu verschieben:

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

Zu beachten sind insbesondere folgende Besonderheiten:

- Ein Zufluss ist mit der **Gutschrift auf einem Bankkonto** anzunehmen; unerheblich ist eine

spätere Wertstellung. Ein Abfluss ist bereits dann anzunehmen, wenn der Überweisungsauftrag an das Kreditinstitut abgegeben wird, vorausgesetzt, das Konto weist ausreichende Deckung auf und der Auftrag wird später auch tatsächlich ausgeführt.

- Bei **Scheckzahlung** ist ein Zufluss bereits mit Entgegennahme des Schecks (= Zahlungsmittel) anzunehmen, auch wenn dieser erst später bei der Bank eingereicht wird. Ein Abfluss ist bei Hingabe des Schecks, z.B. mit Postaufgabe, gegeben und nicht erst im Zeitpunkt der Belastung des Bankkontos.

Bei **regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen** (z.B. Zinsen, Mieten oder Beiträge), die wirtschaftlich dem abgelaufenen Jahr zuzuordnen sind, wird ein Zufluss in dem abgelaufenen Jahr dann noch angenommen, wenn diese tatsächlich innerhalb kurzer Zeit (höchstens zehn Kalendertage) nach dem Jahreswechsel fällig sind und auch zufließen. Für Ausgaben gilt Entsprechendes.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind die **Umsatzsteuer-Vorauszahlungen** als regelmäßig wiederkehrende Ausgaben einzustufen. Dies bedeutet, dass die Anfang Januar geleistete Umsatzsteuer-Vorauszahlung für den Monat Dezember bzw. für das vierte Quartal bzw. bei Dauerfristverlängerung für November des Vorjahrs grundsätzlich noch dem vergangenen Jahr als Ausgabe zuzuordnen ist. Fällt nun aber der Fälligkeitstag – 10. des Monats – auf einen Samstag oder Sonntag, so verschiebt sich die Fälligkeit auf den nächstfolgenden Werktag. Der Bundesfinanzhof hat mit Entscheidung vom 11.11.2014 (Aktenzeichen VIII R 34/12) die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt, wonach auch in dem Fall, in dem die 10-Tage-Grenze nur wegen dieser „Wochenendregelung“ überschritten wird, die Umsatzsteuerzahlung nicht dem abgelaufenen Jahr zugeordnet werden kann.

Hinweis:

Im Jahr 2016 fällt der 10.1. auf einen Sonntag. Somit fällt die eigentlich am 10.1.2016 fällige Umsatzsteuer-Vorauszahlung, deren Fälligkeit sich wegen des Wochenendes auf den 11.1.2016 verschiebt, aus der 10-Tageregelung heraus, so dass diese Zahlung nicht mehr dem Jahr 2015 zugeordnet werden kann. Insofern hilft es auch nicht, wenn die Zahlung noch bis zum 10.1.2016 erfolgt, da sowohl Zahlung als auch Fälligkeit in dem 10-Tagezeitraum liegen müssen.

16 Fristen bei steueraufschiebender Gewinnübertragung

Werden bei der Veräußerung bestimmter langfristig genutzter Wirtschaftsgüter stille Reserven aufgedeckt, kann unter bestimmten Bedingungen eine **Versteuerung zeitlich langfristig hinausgeschoben werden**, indem die aufgedeckten stillen Reserven mit den Anschaffungskosten neu erworbener Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens verrechnet werden.

Eine derartige Übertragung ist an Voraussetzungen geknüpft; insbesondere kann die Übertragung nur innerhalb bestimmter **Fristen** und auf bestimmte Investitionsgüter erfolgen. Soweit im Jahr der Aufdeckung der stillen Reserven keine Neuinvestition erfolgt, kann der Gewinn zur Vermeidung der Versteuerung zunächst in eine Rücklage eingestellt werden. Die Neuinvestition muss dann aber innerhalb von vier Wirtschaftsjahren (für neu erstellte Gebäude gelten Ausnahmen) nach Bildung der Rücklage erfolgen.

Handlungsempfehlung

Falls in der Bilanz also noch Rücklagen aus bislang un versteuerten Gewinnen ausgewiesen werden, sollte geprüft werden, ob geeignete Investitionen vorgezogen werden, um die Versteuerung dieser Beträge langfristig hinauszuschieben. Ansonsten muss eine gewinnerhöhende Auflösung und Verzinsung mit 6 % für jedes Jahr der Rücklagenbildung erfolgen.

17 Bauabzugsteuer auch für Photovoltaikanlagen

Vergütungen für Bauleistungen, die im Inland gegenüber einem Unternehmer i.S.d. Umsatzsteuergesetzes oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts erbracht werden, unterliegen dem Steuerabzug, sog. Bauabzugsteuer. Der Leistungsempfänger ist verpflichtet, vom Rechnungsbetrag 15 % einzubehalten, anzumelden und an das Finanzamt abzuführen. Dieses gilt

dann nicht, wenn im Zeitpunkt der Gegenleistung eine gültige Freistellungsbescheinigung vorliegt oder die gesamte Gegenleistung im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich nicht die Freigrenze von 5 000 € bzw. 15 000 € übersteigt.

Nach einer Verfügung des Bayerischen Landesamts für Steuern vom 16.9.2015 (Aktenzeichen S 2272.1.1-3/8 St 32) stellt auch die Installation einer Photovoltaikanlage an oder auf einem Gebäude eine Bauleistung dar. Daher ist in diesem Fall unter den o.g. Voraussetzungen Bauabzugsteuer einzubehalten.

Hinweis:

In der o.g. Verfügung des Bayerischen Landesamts für Steuern weist dieses darauf hin, dass es für Fälle bis zum 31.12.2015 (Zeitpunkt der Entstehung der Bauabzugsteuer) nicht beanstandet wird, wenn ein Abzug der Bauabzugsteuer oder das Anfordern einer Freistellungsbescheinigung unterbleibt.

Für Personengesellschaften

18 Sicherstellung einer Verlustverrechnung bei Kommanditisten

Bei Gesellschaftern, die für Schulden der Gesellschaft nur beschränkt haften, also insbesondere Kommanditisten, ist die Möglichkeit des **Ausgleichs von ihnen zuzurechnenden steuerlichen Verlusten** der Gesellschaft mit anderen positiven Einkünften grundsätzlich auf die geleistete Einlage begrenzt. Wenn in diesen Fällen in 2015 mit Verlusten zu rechnen ist, sollte deren steuerliche Verrechenbarkeit mit anderen Einkünften geprüft werden. Ist eine steuerliche Verrechenbarkeit im Jahr 2015 nicht oder nicht vollständig zu realisieren, weil durch die Verluste das Kapitalkonto negativ würde oder dieses bereits im negativen Bereich ist, sind diese Verluste nur mit Gewinnanteilen aus dem Gesellschaftsanteil in Folgejahren verrechenbar (verrechenbare Verluste). Das Verlustverrechnungspotenzial kann unter Umständen durch **geeignete Maßnahmen**, die allerdings noch in 2015 ergriffen werden müssen, erhöht werden.

Handlungsempfehlung:

Zunächst ist erforderlich, dass ein etwaiger steuerlicher Verlustanteil schon vor dem Ende des Wirtschaftsjahrs möglichst exakt prognostiziert wird. Zur Sicherstellung einer umfassenden Verlustverrechnung stehen dann verschiedene Gestaltungsmaßnahmen zur Verfügung. Die Konsequenzen – v.a. auch nichtsteuerlicher Art – derartiger Maßnahmen sind bedeutsam, so dass dringend anzuraten ist, steuerrechtliche Beratung in Anspruch zu nehmen. In vielen Fällen wird die Umwandlung von Gesellschafterforderungen in eine gesamthänderisch gebundene Rücklage angezeigt sein, da mit dieser Gestaltung vom Gesellschafter kein weiteres Kapital zugeführt werden muss, um das steuerliche Eigenkapital zum Zweck eines höheren Verlustverrechnungspotenzials zu erhöhen.

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

Das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG), das im Juli 2015 in Kraft getreten ist, hat Änderungen hinsichtlich der handelsrechtlichen Rechnungslegung der GmbH und der GmbH & Co. KG mit sich gebracht. Im Grundsatz sind die Änderungen erstmals auf Jahresabschlüsse sowie Lageberichte für das nach dem 31.12.2015 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. Damit gelten die Neuregelungen uneingeschränkt für den Jahresabschluss zum 31.12.2016 bzw. zum Ende des Geschäftsjahrs 2016/2017. Insbesondere die geänderten Schwellenwerte zur Abgrenzung zwischen kleinen und mittleren Gesellschaften können wahlweise aber auch schon auf den Jahresabschluss zum 31.12.2014 oder zum 31.12.2015 angewendet werden. Im Folgenden greifen wir die Aspekte des BilRUG heraus, die zum anstehenden Jahreswechsel 2015/2016 von Bedeutung sind.

a) Anhebung der Schwellenwerte für die Abgrenzung der kleinen Gesellschaften nach dem Handelsgesetzbuch

Die GmbH & Co. KG unterliegt – soweit wie im Regelfall keine natürliche Person vollhaftender Gesellschafter ist – bei der handelsrechtlichen Rechnungslegung den erweiterten Vorschriften für Kapitalgesellschaften. Dies umfasst u.a. Vorgaben für die Gliederung der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung, die Pflicht zur Erstellung eines Anhangs und eines Lageberichts sowie zur Prüfung des Jahresabschlusses durch einen Wirtschaftsprüfer und die Publizität des Jahresabschlusses im Bundesanzeiger.

Dabei werden „kleinen“ Gesellschaften aber deutliche Erleichterungen eingeräumt. Die Abgrenzung dieser Gesellschaften erfolgt anhand der Merkmale Bilanzsumme, Umsatzerlöse und durchschnittliche Arbeitnehmerzahl. Mit dem BilRUG sind diese für die Abgrenzung maßgeblichen Schwellenwerte zum Teil deutlich angehoben worden und zwar bereits wahlweise für den Jahresabschluss zum 31.12.2014 oder zum 31.12.2015. Die Entwicklung der Schwellenwerte stellt sich wie folgt dar:

		Kleinst-Unternehmen	Kleine Unternehmen	Mittelgroße Unternehmen	Große Unternehmen
Bilanzsumme	nach BilRUG	≤ 0,35 Mio. €	≤ 6 Mio. €	≤ 20 Mio. €	> 20 Mio. €
	vor BilRUG	≤ 0,35 Mio. €	≤ 4,84 Mio. €	≤ 19,25 Mio. €	> 19,25 Mio. €
Umsatzerlöse	nach BilRUG	≤ 0,7 Mio. €	≤ 12 Mio. €	≤ 40 Mio. €	> 40 Mio. €
	vor BilRUG	≤ 0,7 Mio. €	≤ 9,68 Mio. €	≤ 38,5 Mio. €	> 38,5 Mio. €
Arbeitnehmerzahl	nach BilRUG	≤ 10	≤ 50	≤ 250	> 250
	vor BilRUG	≤ 10	≤ 50	≤ 250	> 250

Im Hinblick auf die deutliche Anhebung der Schwellenwerte zur Abgrenzung der „kleinen“ Gesellschaften sollte zum Jahresende geprüft werden, ob die jeweiligen Schwellenwerte durch geeignete **Gestaltungsmaßnahmen** noch vor dem Bilanzstichtag unterschritten werden können. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die Rechtsfolgen erst dann eintreten, wenn zwei der genannten Merkmale (Schwellenwerte) an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen unter- oder überschritten werden. Bei der Berechnung der Größenklasse sind die neuen Schwellenwerte rückwirkend auch auf die zu betrachtenden Jahre anzuwenden, z.B. sind für das Geschäftsjahr mit Abschlussstichtag 31.12.2015 zusätzlich die Werte für das vorherige Geschäftsjahr zum 31.12.2014 in die Schwellenwertermittlung einzubeziehen. Auch ist zu beachten, dass bei einer vorzeitigen Anwendung der heraufgesetzten Schwellenwerte die durch das BilRUG geänderte Abgrenzung der Umsatzerlöse ebenfalls anzuwenden ist, worauf im folgenden Abschnitt b) eingegangen wird.

Hinweis:

Als „klein“ eingestufte Gesellschaften genießen eine ganze Reihe an Vorteilen, die genutzt werden können (Wahlrecht):

- verkürzte Bilanzgliederung,
- erheblich weniger Angaben im Anhang erforderlich,
- keine Pflicht zur Erstellung eines Lageberichts,
- verlängerte Frist zur Aufstellung des Jahresabschlusses,
- keine Prüfungspflicht,
- die Gewinn- und Verlustrechnung braucht nicht im Bundesanzeiger veröffentlicht zu werden.

Handlungsempfehlung:

Insbesondere die Bilanzsumme kann durch Sachverhaltsgestaltungen vor dem 31.12.2015 noch vermindert werden. Zu denken ist z.B. an den Aufschub von Außenfinanzierungen, die Rückführung von Außenfinanzierungen, Sale-and-lease-back-Gestaltungen, Vornahme von Gewinnausschüttungen, Abtretung von Forderungen oder Auslagerung von Pensionsverpflichtungen. Unter Hinzuziehung steuerlichen Rats sollte rechtzeitig die Situation analysiert und mögliche Strategien entwickelt werden.

Hinweis:

Noch sehr viel weitergehende Erleichterungen als für die „kleinen“ Gesellschaften werden den Kleinstgesellschaften gewährt.

b) Neuabgrenzung der Umsatzerlöse

Die als erste Position der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisenden Umsatzerlöse sind mit dem BilRUG in Umsetzung der neuen EU-Bilanzrichtlinie neu abgegrenzt worden. Insbesondere entfällt die Begrenzung der Umsatzerlöse auf für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit typische Erzeugnisse, Waren und Dienstleistungen. Bei der Abgrenzung der Umsatzerlöse ist also nicht mehr auf die typische Geschäftstätigkeit des bilanzierenden Unternehmens abzustellen. Weiterhin sind neben Erlösschmälerungen und Umsatzsteuer von den Umsatzerlösen auch sonstige direkt mit dem Umsatz verbundene Steuern (z.B. Tabaksteuer, Biersteuer, Energiesteuer, Schaumweinsteuer und Stromsteuer) abzuziehen.

Damit sind zukünftig unter den Umsatzerlösen und nicht mehr unter den sonstigen betrieblichen Erträgen z.B. auch Erlöse aus nicht betriebstypischen Dienstleistungen, wie Kantineerlöse oder Erlöse aus Vermietung und Verpachtung von Werkwohnungen oder Maschinen, Erlöse von Industrieunternehmen aus Beratungsleistungen und Personalüberlassung sowie Erlöse aus Konzernumlagen, die nicht primär in der Eigenschaft als Gesellschafter erbracht werden, sondern im Rahmen eines Leistungsaustauschs, also z.B. Übernahme von Buchhaltungstätigkeiten, Beratungs-/Servicedienstleistungen, Personalüberlassung oder die Nutzungsüberlassung an Patenten, Marken und Lizenzen zu erfassen.

Die Ausweitung der Umsatzerlöse durch das BilRUG erfolgt im Wesentlichen zu Lasten der Position „Sonstige betriebliche Erträge“. Im Einzelfall kann dies zu beachtlichen Folgewirkungen führen:

- Zu denken ist zunächst an Auswirkungen auf die Abgrenzung der Schwellenwerte nach § 267 HGB, bei der auch auf die Umsatzerlöse abgestellt wird.
- Daneben können sich Unternehmenskennziffern deutlich verändern: Die Größe „Umsatzerlöse“ ist an sich schon eine wichtige Kennziffer bei der Beurteilung einer Unternehmung. Die Umsatzerlöse als solche können deutlich steigen, wohingegen die Umsatzrendite (Jahresüberschuss bzw. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit bezogen auf die Umsatzerlöse) entsprechend sinken kann. Dies ist im Einzelfall sorgfältig zu prüfen und kann einer Erläuterung im Lagebericht bedürfen.
- Die ausgeweitete Abgrenzung der Umsatzerlöse führt daneben zu einer vermehrten Zuordnung von Forderungen zu den „Forderungen aus Lieferungen und Leistungen“, so z.B. Mietforderungen aus der Überlassung von Werkwohnungen oder aus anderen Nebengeschäften, da Forderungen aus Umsatzerlösen unter der Bilanzposition „Forderungen aus Lieferungen und Leistungen“ auszuweisen sind.
- Ebenso ergeben sich Ausstrahlungen auf die Abgrenzung zwischen dem Materialaufwand und den sonstigen betrieblichen Aufwendungen. Die Zuordnung zum Materialaufwand geht grds. einher mit der Zuordnung der entsprechenden Erlöse zu den Umsatzerlösen. So werden zukünftig also z.B. Vorleistungen einer Holdinggesellschaft aus Dienstleistungen im Konzern unter den Materialaufwendungen (Aufwendungen für bezogene Leistungen) auszuweisen sein.
- Auswirkungen können sich auf vertragliche Vereinbarungen wie Kreditverträge oder Tantieme-/Bonusregelungen ergeben, soweit diese auf die Größe „Umsatzerlöse“ Bezug nehmen.

Hinweis:

Dies gilt im Übrigen auch für den Wegfall des gesonderten Ausweises außerordentlicher Aufwendungen und Erträge, die nun also in das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit einfließen und damit z.B. in die Bemessungsgrundlage von Tantieme-/Bonusregelungen. Derartige Regelungen sind also zu überprüfen und ggf. anzupassen.

Handlungsempfehlung:

Die geänderte Abgrenzung der Umsatzerlöse erfordert (bei einem mit dem Kalenderjahr übereinstimmenden

Wirtschaftsjahr) eine Überprüfung der Kontierung der Erlöse in der Buchhaltung und ggf. eine Anpassung des Kontenrahmens, damit die Gewinn- und Verlustrechnung aus der Buchhaltung ohne Umbuchungen entwickelt werden kann.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

20 Berücksichtigung von nachträglich vorgelegten Bescheinigungen, Nichtveranlagungs-Bescheinigungen und Freistellungsaufträgen im Steuerabzugsverfahren

Gesetzlich wurde mit Wirkung ab dem 1.1.2015 geregelt, dass die bei Kapitalerträgen zum Steuerabzug Verpflichteten, also insbesondere Banken, nachträglich vorgelegte Anträge und Bescheinigungen des Stpfl. beim Steuerabzug bis zur Erteilung der Steuerbescheinigung zu berücksichtigen haben. Das Bundesfinanzministerium hat die zeitlichen Restriktionen der Berücksichtigung nachträglich vorgelegter Bescheinigungen nun mit Schreiben vom 31.8.2015 (Aktenzeichen IV C 1 – S 2410/11/10001 :005) konkretisiert. Danach gilt:

- Legt der Stpfl. der auszahlenden Stelle (Bank o.Ä.) insbesondere einen geänderten Freistellungsauftrag oder eine Nichtveranlagungs-Bescheinigung bis zum Zeitpunkt der technischen Erstellung der Steuerbescheinigung – spätestens bis zum 31. Januar des Folgejahrs – für das betreffende Kalenderjahr vor, so hat die auszahlende Stelle einen bereits vorgenommenen Steuerabzug zu korrigieren.
- Nach diesem Zeitpunkt kann der zum Steuerabzug Verpflichtete eine Korrektur des Steuerabzugs vornehmen. Es besteht jedoch keine Verpflichtung.
- Bei bereits aufgelösten Konten und Depots ist es nicht zu beanstanden, wenn nachträglich eingereichte Bescheinigungen, Nichtveranlagungs-Bescheinigungen und Freistellungsaufträge nicht mehr berücksichtigt werden.

Handlungsempfehlung:

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

21 Veränderungen bei der Gültigkeit von Freistellungsaufträgen nach dem 1.1.2016

Durch eine gesetzliche Änderung verlieren Freistellungsaufträge ohne gültige steuerliche Identifikationsnummer (IdNr.) ab 1.1.2016 ihre Gültigkeit. Dies gilt auch für Freistellungsaufträge, die unbefristet erteilt worden sind. Es genügt, wenn dem Institut, bei dem der Freistellungsauftrag beauftragt wurde, die steuerliche Identifikationsnummer mitgeteilt wird. Ein neuer Freistellungsauftrag muss nicht erteilt werden.

Handlungsempfehlung:

Ggf. ist also dem Kreditinstitut die steuerliche Identifikationsnummer mitzuteilen. Wurde mehreren Instituten ein Freistellungsauftrag erteilt, so sollte grundsätzlich in regelmäßigen Abständen die Verteilung des Freistellungsvolumens auf die einzelnen Institute überprüft und ggf. an ein geändertes Anlageverhalten angepasst werden.

Für Hauseigentümer

22 Sicherung des Werbungskostenabzugs für 2015

Die zeitliche Zuordnung von Werbungskosten bei Vermietungsobjekten erfolgt steuerlich nach dem Abflussprinzip. Werbungskosten können also noch in 2015 angesetzt werden, wenn diese noch in 2015 durch Zahlung geleistet werden. Dabei ist zu beachten, dass ein Abfluss bereits dann anzunehmen ist, wenn der Überweisungsauftrag an das Kreditinstitut abgegeben ist, vorausgesetzt, das Konto weist ausreichende Deckung auf und der Auftrag wird später auch tatsächlich ausgeführt.

Um bereits die Steuerlast des Jahrs 2015 mindern zu können, sollte daher der Jahreswechsel 2015/2016 Anlass sein für folgende Überlegungen:

- Kurzfristig anstehende Reparaturen/Instandhaltungen sollten noch in das Jahr 2015 vorgezogen werden.
- Es ist darauf zu achten, dass in 2015 z.B. von Handwerkern erbrachte Leistungen auch noch in 2015 abgerechnet und gezahlt werden, da – sofern es sich nicht um Herstellungskosten oder nachträgliche Anschaffungskosten handelt – der Zahlungszeitpunkt entscheidend ist.
- Geprüft werden kann das Vorziehen von Ausgaben durch Zahlung vor Fälligkeit oder auch durch Leistung von Vorauszahlungen, wobei zu beachten ist, dass Vorauszahlungen steuerlich nur dann anerkannt werden, wenn hierfür vernünftige wirtschaftliche Gründe vorliegen.
- Fahrtkosten des Eigentümers zum Vermietungsobjekt, z.B. wegen Terminen mit Mietern sowie der Durchführung oder Überwachung von Reparaturen, sollten aufgezeichnet und ausreichend dokumentiert werden.

Hinweis:

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

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

23 Neues aus der Gesetzgebung

a) Entwurf des „Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“

Mit Datum vom 7.9.2015 hat die Bundesregierung den Regierungsentwurf zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) an die Rechtsprechung des BVerfG vorgelegt, mit dem das Ziel verfolgt wird, die vom BVerfG in seinem Urteil vom 17.12.2014 (Aktenzeichen 1 BvL 21/12) geforderten Anpassungen des derzeitigen Rechts vorzunehmen, um eine verfassungskonforme Regelung zu gewährleisten. Für die Gesellschafter von Kapitalgesellschaften sind – im Überblick – folgende Aspekte hervorzuheben:

- Die Neuregelungen sollen nachzeitigem Kenntnisstand erst auf solche Erwerbe Anwendung finden, für die die Steuer nach dem Tag der Verkündung entsteht; eine Rückwirkung ist aktuell nicht vorgesehen. Bis zum Inkrafttreten der Neuregelungen können Übertragungen also voraussichtlich noch nach dem derzeit geltenden Recht vorgenommen werden.

- Auch weiterhin soll die Übertragung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften steuerlich begünstigt sein, sofern die Beteiligungsquote des Erblassers oder Schenkers mehr als 25 % des Stammkapitals beträgt. Auch bleibt es bei der Poolungsmöglichkeit für Anteile, bei denen der Erblasser oder Schenker im Übertragungszeitpunkt zu 25 % und weniger beteiligt ist; über die Poolung – bspw. mittels Stimmbindungsvertrag zusammen mit anderen Gesellschaftern – kann der Gesellschafter dann über die 25 %-Grenze kommen.
- Die sog. Lohnsummenregelung soll stufenweise einsetzen, und zwar in mehreren Stufen. Für Betriebe mit bis zu drei Beschäftigten soll auf die Anwendung der Lohnsummenregelung verzichtet werden, ab vier Beschäftigten soll bei Anwendung der Regelverschonung innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb die Lohnsumme 250 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschreiten und ab elf Beschäftigten sollen 300 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschritten werden. Erst ab sechzehn Beschäftigten soll die Mindestlohnsumme von 400 % erreicht werden. Bei der Optionsverschonung ergeben sich wie bisher höhere Anforderungen.
- Der sog. Verwaltungsvermögenstest soll künftig entfallen, es soll dann nur noch sog. begünstigtes Vermögen von der Besteuerung befreit werden. Hierunter soll dasjenige Vermögen fallen, das dem Hauptzweck des Betriebs dient. Insoweit besteht allerdings noch keine Einigkeit zwischen Bundestag und Bundesrat.
- Bei einem Erwerb von begünstigtem Vermögen von bis zu 26 Mio. € (ausnahmsweise 52 Mio. € bei Erfüllung weiterer Voraussetzungen) soll es bei den bisherigen Begünstigungsregelungen bleiben.
- Bei Überschreiten der vorgenannten Grenzen soll sich wahlweise auf Antrag der Erwerber der Verschonungsabschlag stufenweise um je einen Prozentpunkt für jede volle 1,5 Mio. €, die der Wert des begünstigten Vermögens 26 Mio. € bzw. 52 Mio. € übersteigt, vermindern. Ab einem Erwerb von 116 Mio. € würde nur noch – auf Antrag – ein Mindestverschonungsabschlag von 20 % (ausnahmsweise 35 %) gewährt. Allerdings ist auch dies noch umstritten. Von Seiten des Bundesrats wird diese Vergünstigung für die Übertragung von Großvermögen für zu weitgehend gehalten.
- Bei Überschreiten der vorgenannten Grenzen soll alternativ auch ein Erlassantrag möglich sein: Die sog. individuelle Verschonungsbedarfsprüfung erlaubt es dem Erwerber, einen Erlassantrag für die auf das begünstigte Vermögen entfallende Steuer zu stellen, soweit er nachweist, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbaren Vermögen (50 % der Summe von durch Erbschaft oder Schenkung übergegangenem und bereits vor Erwerb vorhandenem nicht begünstigtem Vermögen) zu begleichen.

Hinweis:

Da dieser Entwurf noch nicht das endgültige Konzept darstellt, wird die weitere Rechtsentwicklung zu beobachten sein. Es spricht aber vieles dafür, dass Kapitalgesellschaftsanteile auch weiterhin begünstigt übertragen werden können (auch im Rahmen sog. „Pool-Lösungen“). Allerdings dürfte die Steuerbelastung bei wertmäßig größeren Übertragungen deutlich ansteigen.

Handlungsempfehlung:

Da die Wahlmöglichkeiten wohl deutlich komplexer und die Begünstigungsvoraussetzungen definitiv restriktiver gefasst werden sollen, sollte im Einzelfall geprüft werden, ob noch unter der Geltung der derzeitigen Gesetzeslage übertragen wird. Insofern ist steuerlicher Rat einzuholen.

b) Verschärfung des Teilabzugsverbots nach § 3c Abs. 2 EStG

Mit Wirkung ab 2015 ist das Teilabzugsverbot nach § 3c Abs. 2 EStG durch das Ende Dezember 2014 verkündete sog. Zollkodex-Anpassungsgesetz dahingehend verschärft worden, dass Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Gesellschafterdarlehen (oder diesen wirtschaftlich vergleichbaren Rechtshandlungen) eines zu mehr als 25 % beteiligten Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft von diesem Teilabzugsverbot erfasst werden, sofern die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft dem Betriebsvermögen zugeordnet ist. Dies soll allerdings nur dann gelten, wenn die Darlehensgewährung aus gesellschaftsrechtlichen Gründen zu nicht fremdüblichen Konditionen erfolgt ist. Folge der Anwendung des Teilabzugsverbots ist, dass nur 60 % der

Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben geltend gemacht werden können.

Hinweis:

In einschlägigen Fällen der Gewährung von Gesellschafterdarlehen sollte daher sorgfältig dokumentiert und nachgewiesen werden (können), dass dies zu fremdüblichen Konditionen erfolgt; ggf. sind Vergleichsangebote einzuholen.

c) Einführung einer Steuerpflicht für Veräußerungsgewinne aus Streubesitzbeteiligungen

Mit Datum vom 21.7.2015 hat das BMF den Diskussionsentwurf eines Gesetzes zur Reform der Investmentbesteuerung vorgestellt. Mit diesem Gesetz soll (in Form einer Neuregelung in § 8b Abs. 4 KStG) eine Steuerpflicht für Veräußerungsgewinne aus Streubesitzbeteiligungen an Kapitalgesellschaften eingeführt werden. Veräußerungsgewinne sollen dann bei der Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigen sein, wenn die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahrs unmittelbar weniger als 10 % des Grund- oder Stammkapitals betragen hat. Da eine systemkonforme Besteuerung solcher Veräußerungsgewinne auch die Berücksichtigung von Gewinnminderungen/Veräußerungsverlusten nach sich zieht, soll zugleich der Verlustausgleich begrenzt werden: Diese Verluste sollen nach dem Entwurf ausschließlich mit Gewinnen aus Streubesitzanteilen verrechnet werden können, nicht mit anderen positiven Erträgen der Körperschaft.

Hinweis I:

Gewinnausschüttungen aus Streubesitzanteilen unterliegen nach aktueller Rechtslage bereits der Besteuerung. Die weitere Entwicklung dieser steuerverschärfenden Initiative ist zu beobachten. Nach derzeitigem Stand ist die erstmalige Anwendung der Neuregelung erst für Gewinne und Gewinnminderungen vorgesehen, die nach dem 31.12.2017 entstehen, um den Körperschaften ausreichend Zeit zu geben, sich auf die Änderung der Rechtslage einzustellen.

Hinweis II:

Es ist noch ungewiss, ob diese Gesetzesänderung umgesetzt wird. Dennoch sollte sorgfältig geprüft werden, ob bei einer bestehenden Streubesitzbeteiligung diese entweder vor Inkrafttreten einer etwaigen Neuregelung veräußert oder aber auf die Beteiligungshöhe von mindestens 10 % aufgestockt werden sollte. Insoweit bieten sich auch Poollösungen an, ggf. mit Zwischenschaltung einer weiteren Kapitalgesellschaft. Bei Konzernsachverhalten sollte i.Ü. geprüft werden, ob nicht zumindest die bisherigen stillen Reserven durch einen konzerninternen Verkauf realisiert werden können.

d) Gesetz für die gleichberechtigte Teilhabe von Frauen und Männern an Führungspositionen

Mit dem am 30.4.2015 verkündeten „Gesetz für die gleichberechtigte Teilhabe von Frauen und Männern an Führungspositionen in der Privatwirtschaft und im öffentlichen Dienst“ soll der Anteil von Frauen an Führungspositionen insbesondere in der Privatwirtschaft und in der Bundesverwaltung über drei Regelungsbereiche signifikant erhöht werden:

- Vorgabe einer Geschlechterquote von mindestens 30 % für Aufsichtsräte,
- Verpflichtung zur Festlegung von Zielgrößen für Aufsichtsräte, Vorstände und oberste Management-Ebenen, und zwar auch bei GmbHs,
- Novellierung der gesetzlichen Regelungen für den öffentlichen Dienst des Bundes.

Hinweis:

GmbHs sind von diesen Neuregelungen dann betroffen, wenn sie der Mitbestimmung unterliegen, dabei werden auch die sog. drittel-mitbestimmten Unternehmen erfasst, also GmbHs mit i.d.R. mehr als 500 Arbeitnehmern. Betroffen sind somit solche GmbHs, auf die entweder das MitbestG, das Montan-MitbestG, das MitbestErgG oder das DrittelbG Anwendung findet. Unterliegt eine GmbH der Mitbestimmung, so müssen nach Feststellung des Ist-Zustands zeitnah in einem weiteren Schritt für Gesellschafterversammlung und Geschäftsführung Quoten festgelegt und Fristen für die Zielerreichung bestimmt werden, die jeweils nicht länger als fünf Jahre sein dürfen. Eine Mindestquote sieht das Gesetz allerdings nicht vor, abgesehen davon, dass der Status quo nicht unterschritten werden darf. Gesetzliche Sanktionen für den Fall der Nichterreichung der Zielgrößen sind nicht vorgesehen, jedoch muss über die Festlegung und Zielerreichung öffentlich berichtet werden. Bis zum 30.9.2015 waren auch die Beschlüsse für die Zielvorgaben zu fassen; für die Zielerfüllung wird dann ein Zeitraum zunächst bis zum 30.7.2017 angesetzt.

24 Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel

a) Bilanzpolitik: Bedeutung der Größenklassen des HGB

Gegenüber mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften genießen kleine Kapitalgesellschaften eine Reihe von Vorteilen, so dass es sich empfiehlt, vor dem kommenden Bilanzstichtag die Schwellenwerte der Größenklassen des HGB für Kapitalgesellschaften genau zu betrachten. Kleine Kapitalgesellschaften unterliegen insbesondere nicht der gesetzlichen Prüfungspflicht durch einen vereidigten Buchprüfer oder Wirtschaftsprüfer. Des Weiteren kann die Aufstellung des Jahresabschlusses für diese Gesellschaften später erfolgen. Außerdem sind auch deutlich weniger Pflichtangaben im Anhang zu machen, die Bilanz braucht weniger tief gegliedert zu werden und ein Lagebericht ist entbehrlich. Zudem existieren noch deutliche Erleichterungen bei der Publizität des Jahresabschlusses im Bundesanzeiger, insbesondere braucht die Gewinn- und Verlustrechnung nicht offengelegt zu werden.

Daher sollte zum Jahresende geprüft werden, ob die jeweiligen Schwellenwerte durch geeignete **Gestaltungsmaßnahmen** noch vor dem Bilanzstichtag unterschritten werden können. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die Rechtsfolgen erst dann eintreten, wenn zwei der genannten Merkmale (Schwellenwerte) an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen unter- oder überschritten werden.

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

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

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

Nach der Änderung durch das BilRUG sind in § 293 HGB folgende Schwellenwerte definiert:

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

Handlungsempfehlung:

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

b) Bilanzpolitik: Besondere Erleichterungen für Kleinst-Kapitalgesellschaften

Die sog. Kleinst-Kapitalgesellschaften, die in § 267a HGB als eine Teilmenge der kleinen Kapitalgesellschaften definiert werden, sind durch die Anhebung der Schwellenwerte auf Grund des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes nicht berührt worden. Es bleibt dabei, dass ein Unternehmen dann als Kleinst-Kapitalgesellschaft oder als Kleinst-GmbH & Co. KG eingestuft wird, wenn an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen jeweils zwei der folgenden drei Größenmerkmale nicht überschritten werden:

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

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

Explizit aus dem Kreis der Kleinst-Unternehmen sind durch das BilRUG herausgenommen worden Unternehmensbeteiligungsgesellschaften sowie Holding- und Beteiligungsgesellschaften, nicht aber solche Holdinggesellschaften, die aktiv in das laufende Tagesgeschäft der Tochtergesellschaften eingreifen (sog. Führungs- oder Funktionsholdings). Reine Komplementär-GmbHs kommen daher schon wegen Haftungsübernahme und Geschäftsführung weiterhin als Kleinst-Kapitalgesellschaften in Frage.

Hinweis:

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

Handlungsempfehlung:

Vor dem Hintergrund dieser Erleichterungen ist zum Jahreswechsel 2015/2016 zu prüfen, ob die Schwellenwerte für Kleinst-Kapitalgesellschaften durch geeignete Gestaltungsmaßnahmen noch vor dem Bilanzstichtag unterschritten werden können. Auch insoweit ist zu beachten, dass die begünstigenden Rechtsfolgen erst dann eintreten, wenn zwei der genannten Merkmale (Schwellenwerte) an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen nicht überschritten werden.

c) Mindestbesteuerung durch ergebnispolitische Maßnahmen vermeiden

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

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

- Verbesserung des Ergebnisses der GmbH durch Verzicht des Gesellschafters auf Nutzungs- oder Tätigkeitsvergütungen bzw. Zinsen. Allerdings ist ein solcher Verzicht mit steuerlicher Rückwirkung nicht möglich;
- Vorziehen gewinnrealisierender Vorgänge auf 2015, z.B. durch Veräußerungen im Unternehmensverbund oder vorgezogene Abnahmen eines Auftrags;

- Verschieben von Aufwendungen, z.B. von Erhaltungs- oder Werbemaßnahmen, in das Jahr 2016.
- Soweit dies im Einzelfall noch zulässig ist, können zur Ergebnisbeeinflussung u.U. auch Wahlrechte oder Ermessensspielräume anders als bisher ausgeübt werden. Spielräume bieten sich insbesondere im Bereich der Rückstellungen und auch bei der Bewertung des Vorratsvermögens.

Handlungsempfehlung:

Wird für 2015 mit einem positiven Ergebnis gerechnet und bestehen Verlustvorträge, so muss die Wirkung der Mindestbesteuerung geprüft werden, da diese eben trotz ausreichend hoher Verlustvorträge wegen der nur begrenzten Verrechenbarkeit im Ergebnis zu einer Steuerbelastung führen kann.

d) Verfassungswidrigkeit der Mindestbesteuerung?

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

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

Handlungsempfehlung:

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

e) Überlegungen zur Ausschüttungspolitik zum Jahreswechsel 2015/2016

Soweit Gewinnausschüttungen anstehen, ist abzuwägen, ob diese noch in 2015 oder aber erst in 2016 erfolgen sollen. Bei dieser Entscheidung sind einerseits die steuerliche Situation der Gesellschaft und andererseits die des Gesellschafters zu berücksichtigen (dabei wird davon ausgegangen, dass es in 2016 nicht zu Steuersatzerhöhungen kommen wird):

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

Gleiches gilt, wenn der Gesellschafter die Geschäftsanteile zwar in seinem steuerlichen **Privatvermögen** hält, aber der Gesellschafter einen Antrag auf Anwendung der Regelbesteuerung statt der Abgeltungsteuer stellt, was unter bestimmten Bedingungen (Beteiligungsquote mindestens 25 % oder Beteiligungsquote mindestens 1 % und berufliche Tätigkeit für die Gesellschaft) möglich ist. Auch in diesem Fall werden die Ausschüttungen mit dem tariflichen Einkommensteuersatz besteuert. Ein Vorteil kann für den beantragenden Gesellschafter darin bestehen, dass bei Ausübung des Wahlrechts auch Werbungskosten geltend gemacht werden können, was z.B. bei Refinanzierungskosten der Beteiligung von Vorteil sein kann.

- Ist der **Gesellschafter** der GmbH eine **natürliche Person** und hält er die Geschäftsanteile in seinem steuerlichen **Privatvermögen** mit der Folge, dass die sog. **Abgeltungsteuer** zur Anwendung kommt, macht es nach der derzeitigen Rechtslage i.d.R. keinen Unterschied, ob die Ausschüttung in 2015 oder in 2016 erfolgt. Die Gewinnausschüttung wird in beiden Fällen mit dem Abgeltungsteuersatz von 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer belastet. Eine differenzierte Betrachtung ist nur in den seltenen Ausnahmefällen erforderlich, in denen der persönliche Grenzsteuersatz i.R.d. Einkommensteuer-Veranlagung unter 25 % liegt und der Gesellschafter über die sog. „Günstigerprüfung“ eine teilweise Erstattung der sog. Abgeltungsteuer beantragen kann. Dies kann z.B. gegeben sein, wenn aus anderen Einkunftsquellen Verluste resultieren und sich deshalb eine sehr niedrige Einkommensteuer-Bemessungsgrundlage ergibt.
- Ist der **Gesellschafter** der GmbH seinerseits **eine Kapitalgesellschaft**, macht es nach der derzeitigen Rechtslage ebenfalls keinen Unterschied, ob die Ausschüttung in 2015 oder in 2016 erfolgt, da keine Änderung des Steuertarifs bzw. der Steuerbefreiung absehbar ist.

25 Wichtige aktuelle Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen für GmbH und Gesellschafter

Nachfolgend sind wichtige in 2015 veröffentlichte finanzgerichtliche Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen zusammengefasst, die für die GmbH und ihre Gesellschafter Anlass sein können, bestehende Gestaltungen und Vereinbarungen zu überprüfen:

Steuerfragen auf der Gesellschaftsebene:

- **Keine ernstlichen Zweifel der FinVerw an der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke (§ 4h EStG, § 8a KStG):** Der BFH hatte bereits mit Beschluss vom 18.12.2013 (Aktenzeichen I B 85/13, HFR 2014, 514) entschieden, dass ernstliche Zweifel an der Verfassungskonformität der Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs für Zinsaufwendungen gem. § 4h EStG und § 8a KStG (sog. Zinsschranke) bestehen. Dazu hat das BMF allerdings mit Schreiben vom 13.11.2014 verfügt, dass der vorgenannte BFH-Beschluss über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden sein soll (sog. Nichtanwendungserlass). Entgegenstehend hat das FG München (Urteil vom 2.3.2015, Aktenzeichen 7 K 2372/13, EFG 2015, 1127) keine verfassungsrechtlichen Zweifel an der Zinsschranke bekundet. Ziel der Zinsschranke sei die Bekämpfung von Gewinnverlagerungen zu Lasten des deutschen Fiskus und sie sei gleichermaßen auf grenzüberschreitende Sachverhalte sowie auf reine Inlandssachverhalte anzuwenden, da es sonst zu einer europarechtswidrigen Diskriminierung komme.

Hinweis:

Die abschließende Klärung dieser Frage durch den BFH – bzw. voraussichtlich dann durch das BVerfG – bleibt abzuwarten.

Handlungsempfehlung:

In einschlägigen Fällen sollten die Steuerbescheide bis zur Entscheidung des BVerfG (bzw. den Entscheidungen in den verschiedenen weiteren anhängigen Revisionsverfahren mit den Aktenzeichen I R 2/13, I R 57/13, I R 18/15, I R 20/15 und I R 21/15) verfahrensrechtlich offen gehalten werden.

Steuerfragen auf der Gesellschafterebene:

- **Antrag auf Anwendung der Regelbesteuerung erfordert keinen maßgeblichen Einfluss auf die Kapitalgesellschaft:** Der BFH hat mit Urteil vom 25.8.2015 (Aktenzeichen VIII R 3/14, DStR 2015, 2278) – explizit gegen die Auffassung der FinVerw – entschieden, dass es für einen Antrag auf die sog. Regelbesteuerung (Verzicht auf die Anwendung der Abgeltungsteuer) bereits genüge, wenn der Anteilseigner zumindest zu 1 % beteiligt und für die Gesellschaft beruflich tätig ist. Es sei daher in einem solchen Fall nicht Voraussetzung, dass der Anteilseigner auch einen maßgeblichen Einfluss auf die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft ausüben kann.

Handlungsempfehlung:

In entsprechenden Anträgen auf Anwendung des regulären Einkommensteuertarifs in Verbindung mit der

Anwendung des Teileinkünfteverfahrens (Regelbesteuerung) sollte unter Hinweis auf das vorgenannte BFH-Urteil diese Besteuerung – auch gegen die Auffassung der FinVerw – begehrt werden; dabei ist zudem zu prüfen, ob nicht auch bereits ergangene Einkommensteuerbescheide insoweit noch änderbar sind.

- **Abgeltungsteuer – Letztmöglicher Zeitpunkt der Option zur Regelbesteuerung:** Mit Urteil vom 28.7.2015 (Aktenzeichen VIII R 50/14, DStZ 2015, 808) hat der BFH zu der Frage, bis zu welchem Zeitpunkt ein solcher Antrag auf die sog. Regelbesteuerung für Ausschüttungen aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften gestellt werden kann, entschieden, dass dem Gesetzeswortlaut folgend ein solcher Antrag nur bis zur Abgabe der Einkommensteuererklärung möglich ist.

Hinweis:

Für die entsprechend gelagerten Sachverhalte, bei denen die Anwendung der tariflichen Einkommensteuer unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens vorteilhaft gegenüber der Anwendung des sog. Abgeltungsteuersatzes ist, ist sorgfältig darauf zu achten, dass die Einkommensteuererklärung erst dann eingereicht wird, wenn über die zur Rede stehende Antragsfrage entschieden wurde.

- **Anteilsveräußerung gegen wiederkehrende Bezüge – Wahl der Zuflussbesteuerung:** Mit Urteil vom 18.11.2014 (Aktenzeichen IX R 4/14, BStBl II 2015, 526) hat der BFH – explizit gegen die Auffassung der FinVerw – festgestellt, dass sich bei Veräußerungen i.S.d. § 17 EStG die Besteuerung nach dem im Zeitpunkt des Zuflusses geltenden Recht richtet. Deshalb sei die hälftige Steuerbefreiung bei einer Veräußerung gegen wiederkehrende Leistungen und Wahl der Zuflussbesteuerung auch dann anwendbar, wenn zwar die Veräußerung vor Einführung des Halbeinkünfteverfahrens stattgefunden hat, im Zeitpunkt des Zuflusses für laufende Ausschüttungen aus der Gesellschaft das Halbeinkünfteverfahren aber anwendbar gewesen wäre.

Hinweis:

Bei Veräußerungsfällen i.S.d. § 17 EStG vor Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens und Wahl der sog. Zuflussbesteuerung sollte unter Hinweis auf das vorgenannte BFH-Urteil die hälftige Steuerbefreiung begehrt werden; dabei ist auch zu prüfen, ob nicht auch bereits ergangene Einkommensteuerbescheide insoweit noch änderbar sind.

- **Anteilsveräußerung – Zeitpunkt der Realisierung eines Auflösungsverlusts im Rahmen eines Insolvenzverfahrens:** Mit Urteil vom 22.1.2015 (Aktenzeichen 9 K 9161/11, EFG 2015, 1272) hat das FG Berlin-Brandenburg zur Frage des Zeitpunkts der Realisierung eines Auflösungsverlusts i.S.v. § 17 EStG entschieden, dass der Auflösungsverlust bereits dann im Jahr der Eröffnung des Gesamtvollstreckungsverfahrens (inzwischen Insolvenzverfahren) und nicht erst im Jahr des Abschlusses des Gesamtvollstreckungsverfahrens (bzw. Insolvenzverfahrens) entstanden ist, wenn die Höhe des Verlusts bereits bei Eröffnung des Gesamtvollstreckungsverfahrens (bzw. Insolvenzverfahrens) feststeht. Problematisch ist in diesen Fällen oftmals die Feststellung von weiteren Belastungen des Gesellschafters bspw. aus der Inanspruchnahme aus übernommenen Bürgschaften, was sich (ebenfalls) auf die Höhe des Auflösungsverlusts auswirkt, da insoweit nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung vorliegen.

Handlungsempfehlung:

Die steuerliche Problematik bei solchen Auflösungsverlusten liegt auf der Hand: Wird ein Auflösungsverlust „zu früh“ geltend gemacht, wird die Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten durch die FinVerw oder ggf. durch die FG abgelehnt. Der Verlust kann dann aber i.d.R. in einem späteren VZ noch geltend gemacht werden. Wird der Verlust hingegen „zu spät“ geltend gemacht, scheidet die Verlustberücksichtigung aus, wenn die Steuerbescheide bereits bestandskräftig sind. In einschlägigen Fällen ist daher darauf zu achten, den Auflösungsverlust möglichst früh geltend zu machen und zudem die Bescheide für die betreffenden Jahre nach Möglichkeit offen zu halten.

- **Anteilsveräußerung – Nachträgliche Anschaffungskosten bei Bürgschaftshingabe in der Krise:** Bei der Ermittlung des Gewinns bzw. Verlusts i.S.v. § 17 EStG ist als sog. nachträgliche Anschaffungskosten auch die Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft zu berücksichtigen, wenn diese durch einen GmbH-Gesellschafter in der Krise zugesagt wurde. Dies hat das FG Düsseldorf in Fortführung der BFH-Rechtsprechung mit Urteil vom 10.3.2015 (Aktenzeichen 9 K 962/14 E, EFG 2015, 1271) entschieden und ausgeführt, dass es auf die Veranlassung durch das

Gesellschaftsverhältnis ankomme. Eine solche liege dann vor, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter in der gleichen Situation nicht (mehr) gebürgt hätte.

Hinweis:

In einschlägigen Fällen sollte zum Nachweis der gesellschaftlichen Veranlassung sorgfältig dokumentiert werden, dass z.B. ein Kreditgeber die Darlehensgewährung von einer Bürgschaftsübernahme abhängig gemacht hat.

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

Der anstehende Jahreswechsel sollte zum Anlass genommen werden, bestehende Vereinbarungen zwischen der GmbH und ihren Gesellschaftern bzw. Gesellschafter-Geschäftsführern im Hinblick auf vGA-Risiken zu überprüfen, wobei insbesondere die nachfolgend genannten, zumeist im Jahr 2015 bekannt gewordenen finanzgerichtlichen Entscheidungen zu beachten sind. Die Überprüfung der Vereinbarungen könnte nach Art einer **Checkliste** strukturiert anhand folgender Schwerpunkte erfolgen:

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

a) **Übergreifende Fragen**

- **Keine Schenkung bei vGA:** Mit Beschluss vom 2.9.2015 (Aktenzeichen II B 146/14, DStZ 2015, 810) hat der BFH seine Rechtsprechung bestätigt und entschieden, dass vGA keine Schenkungen sein können. Dies ist umso bedeutsamer, als die FinVerw das ursprüngliche Urteil vom 30.1.2013 (Aktenzeichen II R 6/12, www.stotax-fist.de) mit einem sog. Nichtanwendungserlass belegt hatte. In der Sache führt der BFH nun erneut aus, dass es im Verhältnis einer Kapitalgesellschaft zu ihren Gesellschaftern oder zu den Gesellschaftern einer an ihr beteiligten Kapitalgesellschaft neben betrieblich veranlassten Rechtsbeziehungen lediglich offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Kapitalrückzahlungen geben könne, nicht aber freigiebige Zuwendungen i.S.v. Schenkungen.

Handlungsempfehlung:

Da beim BFH noch weitere Fälle anhängig sind und er wohl auch weiterhin nicht von seiner ursprünglichen Rechtsauffassung abrücken wird, sollten einschlägige Streitfälle unbedingt offen gehalten werden.

- **VGA bei Scheckzahlungen zu Lasten des Firmenkontos der GmbH zur Erfüllung privater Geschäfte des Gesellschafter-Geschäftsführers/Fehlbuchungen:** Mit Urteil vom 2.12.2014 (Aktenzeichen VIII R 45/11, HFR 2015, 465) hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung sowohl zu den verschärften Voraussetzungen bei vGA an beherrschende Gesellschafter als auch zur Problematik der Annahme von vGA bei Fehlbuchungen bestätigt. Im konkreten Streitfall war das Geschäftskonto einer GmbH mit Scheckzahlungen i.H.v. über 100 000 € belastet worden, denen unstreitig privat veranlasste Geschäfte des Alleingeschafter-Geschäftsführers zu Grunde lagen. In der Buchhaltung der GmbH wurden diese Zahlungen allerdings als durchlaufende Posten verbucht, so dass der BFH davon ausging, „dass die private Veranlassung der Zahlungen von vornherein verschleiert werden sollte“, und eine vGA bejahte. Insbesondere handele es sich auch nicht nur um eine sog. Fehlbuchung, die auf einem Versehen beruhte, sondern um einen vom Gesellschafter-Geschäftsführer „bewusst veranlassten Vorgang“, für den es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlte.

Hinweis:

Der BFH hat bislang keine Kriterien zu der Frage entwickelt, wie in der Praxis „versehentliche

Fehlbuchungen“ von „beabsichtigten Fehlbuchungen“ zu trennen sein sollen, so dass in der Buchhaltung ein hohes Maß an Sorgfalt auch unter diesem Gesichtspunkt unabdingbar ist.

- **Keine VGA bei eigenmächtiger Bereicherung eines angestellten Nichtgesellschafters:** Mit Beschluss vom 2.7.2015 (Aktenzeichen 10 V 9101/13, EFG 2015, 1643) hat das FG Berlin-Brandenburg in Fortentwicklung der Rechtsprechung des BFH entschieden, dass die eigenmächtige Bereicherung eines angestellten Nichtgesellschafters einer GmbH zu deren Lasten nicht zu einer dem oder den Gesellschaftern zuzurechnenden vGA führt, da es insoweit an einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung fehlt. Wichtig ist, dass der bzw. die Gesellschafter keine Kenntnis hiervon hatte(n).

Hinweis:

Dies soll selbst dann gelten, wenn die widerrechtlichen Maßnahmen des Geschäftsführers durch unzureichende oder fehlende Kontrolle seitens der Gesellschafterversammlung erleichtert oder ermöglicht worden sind.

- **VGA bei Duldung der eigenmächtigen Bereicherung eines faktischen Geschäftsführers:** Mit seinem Urteil vom 21.10.2014 (Aktenzeichen VIII R 22/11, BStBl II 2015, 687) hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung zu vGA an nahestehende Personen bestätigt und ausgeführt, dass eine vGA auch ohne tatsächlichen Zufluss beim Gesellschafter verwirklicht werden kann, wenn nämlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst der Vorteil dem Gesellschafter mittelbar in der Weise zugewendet wird, dass eine ihm nahestehende Person aus der Vermögensverlagerung Nutzen zieht. Dies sei z.B. der Fall, wenn sich ein faktischer GmbH-Geschäftsführer, der nicht zugleich Gesellschafter ist, widerrechtlich Geldbeträge aus dem GmbH-Vermögen verschafft und dies dem ihm nahestehenden Gesellschafter als bekannt zuzurechnen ist.

Hinweis:

Dieses Urteil betrifft die besonders gelagerten Fälle, in denen es die Gesellschafter widerspruchslos geschehen lassen, dass eine ihnen nahestehende Person Nutzen aus einer Vermögensminderung bei der GmbH zieht. Von einer Kenntnis (und Duldung) soll dabei z.B. schon dann auszugehen sein, wenn entsprechende Zahlungen erkennbar über das Bankkonto der GmbH abgewickelt wurden.

b) Geschäftsführerverträge

- **VGA auf Grund eines schädlichen Vorbehalts in einer Tantiemvereinbarung:** Mit Urteil vom 4.11.2014 hat das FG Berlin-Brandenburg (Aktenzeichen 6 K 6153/12, EFG 2015, 325) entschieden, dass eine Tantiemvereinbarung dann steuerlich nicht anzuerkennen ist, wenn diese einen Entscheidungsvorbehalt der Gesellschafterversammlung enthält. Im Streitfall konnte die Gesellschafterversammlung eine niedrigere Tantieme für den Fall einer Änderung des Steuerbilanzgewinns, insbesondere auf Grund abweichender steuerlicher Veranlagung, beschließen. Tantiemvereinbarungen seien nach gefestigter Rechtsprechung nur dann anzuerkennen, wenn die Bemessungsgrundlage so bestimmt ist, dass allein durch Rechenvorgänge die Höhe der Vergütung ermittelt werden kann, ohne dass es noch der Ausübung irgendwelcher Ermessensakte seitens der Geschäftsführung oder der Gesellschafterversammlung bedarf.

Hinweis:

Schädliche Vorbehalte, die die Rechtsprechung in der Vergangenheit verworfen hat, und deren Vereinbarung daher vermieden werden muss, betreffen zudem insbesondere die Fälle, in denen sich die Gesellschaft vorbehalten hat,

- die Tantiemzusage zu kürzen oder einzustellen, wenn die bei Erteilung der Tantiemzusage maßgebenden Verhältnisse sich nachhaltig so wesentlich geändert haben, dass der Gesellschaft die Aufrechterhaltung der zugesagten Leistungen auch unter objektiver Beachtung der Belange des Geschäftsführers nicht mehr zugemutet werden kann,
- die Tantiemzusage zu kürzen oder einzustellen, wenn die rechtliche, insbesondere die steuerrechtliche Behandlung der Aufwendungen, die zur planmäßigen Finanzierung der Tantiemzahlungen von der Gesellschaft gemacht werden oder gemacht worden sind, sich so wesentlich ändert, dass der Gesellschaft die Aufrechterhaltung der zugesagten Leistungen nicht mehr zugemutet werden kann,

- die Tantiemезusage zu kürzen oder einzustellen, wenn das Eigenkapital nicht mehr dem gezeichneten Kapital entspricht.

c) Pensionszusagen

- **VGA bei Bezug von Pensionsleistungen und Weiterbeschäftigung des Gesellschafter-Geschäftsführers:** Zur Frage der steuerlichen Würdigung des Bezugs von Pensionsleistungen durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer bei gleichzeitiger Weiterbeschäftigung als Geschäftsführer („Doppelverdienst“) hat das FG Köln mit Urteil v. 26.3.2015 (Aktenzeichen 10 K 1949/12, EFG 2015, 1220) die Rechtsprechung des BFH fortgeführt. Danach führt ein solcher Doppelverdienst zu einer vGA hinsichtlich der Pensionszahlungen, und zwar auch dann, wenn zeitgleich eine erhebliche Reduktion von Arbeitszeit und Gehalt vereinbart wird und an der Angemessenheit von Pensions- und Gehaltszahlung insgesamt keine Zweifel bestehen. Das FG begründet seine Entscheidung damit, dass ein vom Fremdvergleich abweichendes Verhalten der GmbH und ihres Gesellschafters vorliege, was eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis indiziere. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer hätte nach Ansicht des Gerichts nicht sowohl Geschäftsführer-Gehalt als auch Pension parallel gezahlt.

Hinweis:

BFH und FG zeigen explizit den Weg aus dieser „vGA-Falle“ auf, indem sie darauf verweisen, dass der verrentete Geschäftsführer ggf. auch in anderer Funktion, bspw. als Berater, für die Kapitalgesellschaft entgeltlich tätig werden könnte.

- **Erdienbarkeit einer endgehaltsabhängigen Pensionszusage bei mittelbarer Erhöhung infolge von Gehaltssteigerungen:** Mit Urteil vom 20.5.2015 hat der BFH (Aktenzeichen I R 17/14, DStZ 2015, 809) erstmalig entschieden, dass die Erdienbarkeitsgrundsätze auch auf mittelbare Pensionssteigerungen durch die Erhöhung des laufenden Gehalts anzuwenden sind.

Hinweis:

Nicht fremdübliche bzw. sprunghafte Gehaltssteigerungen sollten allerdings vermieden werden, da insoweit auch die Versorgungszusage als nicht angemessen anzusehen ist, wobei es immer auch auf die Ausgestaltung des jeweiligen Einzelfalls ankommen wird.

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

- **VGA bei privater Kfz-Nutzung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH:** Das FG des Saarlands hat mit Beschluss vom 7.1.2015 (Aktenzeichen 1 V 1407/14, EFG 2015, 800) nochmals die Rechtsprechung bestätigt, nach der die vGA an einen Gesellschafter-Geschäftsführer auf Grund einer (im Anstellungsvertrag nicht ausdrücklich geregelten) privaten Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs auf Ebene der GmbH nicht nach der 1%-Regelung, sondern nach Fremdvergleichsgrundsätzen zu bewerten ist, was i.d.R. zum Ansatz des gemeinen Werts führt und damit einen angemessenen Gewinnaufschlag einbezieht.
- **VGA wegen Übernahme eines Grundstückskaufpreises ohne Vereinbarung eines Gesellschafterdarlehens:** Mit Urteil vom 21.10.2014 (Aktenzeichen VIII R 32/12, HFR 2015, 928) hat der BFH entschieden, dass die Übernahme eines Grundstückskaufpreises durch die GmbH (für ihren Alleingesellschafter) ohne Vereinbarung eines Gesellschafterdarlehens zur Annahme einer vGA führt, wenn – wie im Urteilsfall – die Fremdüblichkeit zu verneinen ist, weil weder der Gesellschafter noch die GmbH den (behaupteten) Darlehensvertrag vereinbarungsgemäß hinsichtlich vereinbarter Zinsen sowie hinsichtlich der Tilgung durchführten.

Hinweis:

Das Urteil des BFH unterstreicht, dass gerade bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern sorgfältig darauf geachtet werden muss, dass Verträge zwischen diesen und ihrer GmbH auch den restriktiven Vorgaben der Rechtsprechung (hier z.B. dem Fremdvergleich) genügen.

- **Keine vGA bei nicht vollständig besicherter, aber gleichwohl marktgerechter Darlehensgewährung an nahestehende Person:** Mit Urteil vom 9.9.2014 (Aktenzeichen 6 K

3313/12, EFG 2015, 841) hat das FG Baden-Württemberg entschieden, dass die Vergabe eines nicht vollständig besicherten Darlehens an eine dem GmbH-Gesellschafter nahestehende Person bei deren späterer Insolvenz jedenfalls dann nicht zu einer vGA führt, wenn im Hinblick auf das erhöhte Ausfallrisiko ein marktgerechter Aufschlag auf den Zinssatz vereinbart und das Darlehen zunächst über einen längeren Zeitraum vereinbarungsgemäß getilgt worden ist.

Hinweis:

Diese Entscheidung verdeutlicht ebenfalls die Notwendigkeit, bei Verträgen zwischen einer GmbH und ihrem Gesellschafter bzw. diesem nahestehenden Personen die marktüblichen Konditionen (und etwaige preisbestimmende Erwägungen) zu Vergütungshöhe, Besicherungen u.Ä. möglichst umfassend zu dokumentieren.

Checkliste zur Inventur des Vorratsvermögens und Termine 2016

27 Wichtige Steuertermine 2016¹

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

Monat	Termin ^{2,3}	Steuer	monatlich	vierteljährlich
Januar	11.1. (14.1.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer, Steuerabzug § 50a EStG Lohn- und Kirchensteuer – Jahresanmeldung 2015	12/2015	IV/2015
	25.1./27.1.	Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	11/2015 1/2016	
Februar	10.2. (15.2.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	1/2016	
	10.2. (15.2.)	1/11 Sonderzahlung für Dauerfristverlängerung Umsatzsteuer 2016	12/2015	IV/2015
	15.2 (18.2.) 15.2.	Gewerbesteuer, Grundsteuer Sozialversicherung – Jahresmeldung 2015		I/2016
	23.2./25.2.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	2/2016	
März	10.3. (14.3.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	2/2016	
	23.3./29.3.	Einkommensteuer, Körperschaftsteuer Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	1/2016 3/2016	I/2016
April	11.4. (14.4.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer, Steuerabzug § 50a EStG Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	3/2016	I/2016
	25.4./27.4.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	2/2016 4/2016	
Mai	10.5. (13.5.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	4/2016	
	17.5. (20.5.)	Gewerbesteuer, Grundsteuer	3/2016	I/2016 II/2016
	25.5. ² /27.5.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	5/2016	
Juni	10.6. (13.6.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	5/2016	
	24.6./28.6.	Einkommensteuer, Körperschaftsteuer Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	4/2016 6/2016	II/2016

Juli	11.7. (14.7.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer, Steuerabzug § 50a EStG	6/2016	II/2016
	1.7. (4.7.)	Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	5/2016	
	25.7./27.7.	Grundsteuer (beantragte jährliche Fälligkeit) Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	7/2016	
August	10.8. (15.8.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	7/2016	II/2016 III/2016
	15.8. (18.8.)	Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	6/2016	
	25.8./29.8.	Gewerbsteuer, Grundsteuer Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	8/2016	
September	12.9. (15.9.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	8/2016	III/2016
	26.9./28.9.	Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	7/2016	
		Einkommensteuer, Körperschaftsteuer Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	9/2016	
Oktober	10.10. (13.10.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer, Steuerabzug § 50a EStG	9/2016	III/2016
	25.10. ² /27.10. ²	Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	8/2016	
		Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	10/2016	
November	10.11. (14.11.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	10/2016	III/2016 IV/2016
	15.11. (18.11.)	Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	9/2016	
	24.11./28.11.	Gewerbsteuer, Grundsteuer Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	11/2016	
Dezember	12.12. (15.12.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	11/2016	IV/2016
	23.12./28.12.	Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	10/2016	
		Einkommensteuer, Körperschaftsteuer Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	12/2016	

¹ Vgl. auch die folgenden Hinweise. ² Durch regionale Feiertage können sich Abweichungen ergeben. ³ Hinweis: Bei Zahlungen durch Scheck gilt die Zahlung erst drei Tage nach Eingang als entrichtet. ⁴ Bei Kapitalerträgen i.S.d. § 43 Abs. 1 Satz 1 EStG ist die einbehaltene Steuer, soweit es sich nicht um Kapitalerträge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG handelt, zu dem Zeitpunkt abzuführen, in dem die Kapitalerträge den Gläubigern zufließen.

28 Hinweise

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

a) Einzelne Steuerarten

aa) Umsatzsteuer (USt)

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

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

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

Unabhängig von diesen Betragsgrenzen ist bei Unternehmern, die ihre berufliche oder gewerbliche

Tätigkeit aufnehmen (**Existenzgründer**), im Jahr der Tätigkeitsaufnahme und in dem Folgejahr der Voranmeldungszeitraum der **Kalendermonat**.

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

bb) Lohnsteuer (LSt)

Jeder Arbeitgeber muss für den jeweiligen **LSt-Anmeldungszeitraum** eine LSt-Anmeldung abgeben, und zwar **bis zum 10. des nachfolgenden Monats**. Bis zu diesen Terminen ist die LSt auch an das Finanzamt abzuführen. Anmeldungszeitraum ist der **Kalendermonat**, wenn die LSt für alle Arbeitnehmer zusammen im vorangegangenen Kalenderjahr **mehr als 4 000 €** betragen hat.

Hat die LSt für das vorangegangene Kalenderjahr **nicht mehr als 4 000 €, aber mehr als 1 080 €** betragen, ist das **Kalendervierteljahr** der Anmeldungszeitraum. Die LSt-Anmeldungen sind dann bis zum 10.4. (I. Quartal), 10.7. (II. Quartal), 10.10. (III. Quartal) und 10.1. des Folgejahrs (IV. Quartal) abzugeben. Hat die LSt für das vorangegangene Kalenderjahr **nicht mehr als 1 080 €** betragen, ist das **Kalenderjahr** der Anmeldungszeitraum (Abgabetermin: 10.1. des Folgejahrs).

Hinweis:

Bei der LSt gibt es nicht die Möglichkeit einer Dauerfristverlängerung.

cc) Bauabzugsteuer

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

dd) Grundsteuer

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

ee) Steuerabzug nach § 50a EStG

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

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

ff) Sozialversicherungsbeiträge

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

b) Schonfristen

aa) Abgabefrist

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

Hinweis:

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

bb) Zahlungs-Schonfrist

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

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

Hinweis:

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

c) Termine am Wochenende oder Feiertag

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

29 Bedeutung der Inventur

Verpflichtung	<ul style="list-style-type: none">• bilanzierende Gewerbetreibende oder Freiberufler• <i>nicht</i>: bei Gewinnermittlung mittels Einnahmen-Überschussrechnung (EÜR)
Funktion der Inventur	<ul style="list-style-type: none">• Grundlage für die Aufstellung des Jahresabschlusses• wichtige Grundlage für den Ansatz und die Bewertung dieser Vermögensgegenstände in der Bilanz und die Abgrenzung des Materialaufwands bzw. der Bestandsveränderung in der Gewinn- und Verlustrechnung• an die Inventur anknüpfende Bewertung hat erheblichen Einfluss auf den

	Gewinnausweis
Bilanzpositionen	<ul style="list-style-type: none"> • Vorratsvermögen: körperliche Bestandsaufnahme • Anlagevermögen: keine körperliche Bestandsaufnahme bei Führung eines Anlagenverzeichnisses; körperliche Bestandsaufnahme in größeren Zeitabständen ratsam • Forderungen und Verbindlichkeiten: Inventur mittels Saldenlisten oder Belegen (buchmäßige Inventur)

30 Inventurzeitpunkt

Stichtagsinventur	<ul style="list-style-type: none"> • zeitnahe Inventur, i.d.R. innerhalb einer Frist von zehn Tagen vor oder nach dem Bilanzstichtag, dabei: • zuverlässige Erfassung und Berücksichtigung zwischenzeitlicher (zwischen Inventurzeitpunkt und Bilanzstichtag stattfindender) Bestandsveränderungen (Verkäufe oder Produktion) • zwingende Inventur zum Bilanzstichtag für Bestände, die durch Schwund, Verdunsten, Verderb, leichte Zerbrechlichkeit usw. unkontrollierbare Abgänge erleiden können und für Wirtschaftsgüter, die – abgestellt auf die Verhältnisse des jeweiligen Betriebs – besonders wertvoll sind
Zeitverschobene Inventur	<ul style="list-style-type: none"> • Vorverlegung der Inventur auf einen Tag innerhalb der letzten drei Monate vor dem Bilanzstichtag oder Nachverlegung auf einen Tag in den ersten zwei Monaten nach dem Bilanzstichtag zulässig (soweit nicht zwingend Inventur zum Bilanzstichtag – s. voriger Punkt) • dann: Inventurwert des Aufnahmetags ist wertmäßig auf den Bilanzstichtag fortzuschreiben oder zurückzurechnen
Permanente Inventur	<ul style="list-style-type: none"> • Voraussetzung: Stichtagsbestand kann sollmäßig mit Hilfe einer Lagerbuchführung ermittelt werden • Lagerbuchführung: muss so beschaffen sein, dass sie die Bestände nach Art, Menge und Wert angibt und laufend fortschreibt • je Geschäftsjahr: mindestens einmal Überprüfung des Buchbestands durch körperliche Bestandsaufnahme; Prüfung kann zu einem beliebigen Zeitpunkt erfolgen und braucht nicht gleichzeitig für alle Bestände vorgenommen zu werden
Kombination der Verfahren	<ul style="list-style-type: none"> • unterschiedliche Inventurverfahren: für verschiedene organisatorisch getrennte Läger eines Unternehmens unter Beachtung der jeweiligen Voraussetzungen möglich

31 Umfang der Inventur

Grundsatz	<ul style="list-style-type: none"> • alle Bestände des Vorratsvermögens (Vollständigkeitsgebot)
Hilfs- und Betriebsstoffe, Ersatzteile und Verpackungen	<ul style="list-style-type: none"> • Vereinfachungen möglich, soweit es sich nicht um erhebliche Werte handelt und die Bestände an den Bilanzstichtagen nicht wesentlich schwanken, wie z.B. bei Büromaterialien oder Ersatzteilen; in diesen Fällen ausreichend, diese Waren mit einem angemessenen geschätzten Wert zu erfassen
Unfertige und	<ul style="list-style-type: none"> • Wertansatz der Bestände: muss aus den Inventurunterlagen erkennbar

fertige Erzeugnisse oder Leistungen	<p>sein; hierfür entsprechende Nachweise erforderlich, z.B. durch Arbeitszettel, Kalkulationen oder Fremdrechnungen</p> <ul style="list-style-type: none"> • unfertige Erzeugnisse/Leistungen: Fertigungsstand ist zu erfassen
Unterwegs befindliche Ware	<ul style="list-style-type: none"> • bestandsmäßige Erfassung, soweit diese wirtschaftlich zum Vermögen des Kaufmanns gehört • Abgrenzung des wirtschaftlichen Eigentums i.d.R. anhand des Gefahrenübergangs • Beachtung sowohl für Ware, die vom Lieferanten unterwegs ist, als auch für Ware, die zum Kunden unterwegs ist
Eigene Waren in fremden Lägern	<ul style="list-style-type: none"> • Bestandsaufnahme: vom Lagerhalter anzufordern • Richtigkeit dieser Bestandsaufnahme: muss sichergestellt sein und ist ggf. durch eigenes Personal zu überwachen
Minderwertige/wertlose Waren	<ul style="list-style-type: none"> • Bestand grds. aufzunehmen • Bewertung mit 0 €
Eingelagerte fremde Ware	<ul style="list-style-type: none"> • Bsp.: zu Reparatur- oder Veredelungszwecken im Lager befindliche Fremdware • ist nicht aufzunehmen • besondere Kennzeichnung: empfehlenswert, um eine richtige Aufnahme nur der eigenen Ware zu gewährleisten
Intensität der Inventuraufnahme	<ul style="list-style-type: none"> • Grundsatz: Erfassung aller Bestände (vollständige Inventur) • Vollständige Inventur zwingend bei: <ul style="list-style-type: none"> • Vermögensgegenständen mit Neigung zu unkontrollierbarem Schwund, • leicht verderblichen Vermögensgegenständen, • besonders wertvollen Vermögensgegenständen • Vermögensgegenständen, die nicht wenigstens einmal im Geschäftsjahr bewegt wurden (Lagerhüter), sofern die körperliche Aufnahme zur Bestimmung ihres Wertansatzes erforderlich ist. • Andere Güter: <ul style="list-style-type: none"> • repräsentative Teilinventur unter Zuhilfenahme anerkannter mathematisch-statistischer Methoden möglich • Voraussetzung: Erfüllung der GoB und Aussagewert der repräsentativen Teilinventur entspricht einer vollständigen körperlichen Bestandsaufnahme; • hohe Anforderungen an das angewandte mathematisch-statistische Verfahren hinsichtlich Auswahl und Dokumentation; im Zweifel Anwendung eines solchen Verfahrens nur dann möglich, wenn entsprechende EDV als Hilfsmittel zur Verfügung steht

32 Inventurrichtlinie

Inventurrichtlinie	<ul style="list-style-type: none"> • Ablauf der Inventur: zur Sicherstellung einer ordnungsgemäßen Inventur in einer Inventurrichtlinie festzuhalten
---------------------------	--

a) Aufnahmeplan	<ul style="list-style-type: none"> • Hinweise zur Bedeutung der Inventur und zu allgemeinen Vorschriften gegenüber dem Personal; Zweck: Motivation des Inventurpersonals und damit wesentlicher Beitrag zu einer qualitativ guten Inventuraufnahme • Festlegung der Lagerorte und Aufnahmebereiche sowie deren Bezeichnung zur eindeutigen Kennzeichnung in den Aufnahmelisten (Inventurbögen) – dabei sind auch die Plätze als Lagerorte zu erfassen, an denen Ware zwischengelagert wird, wie z.B. im Produktionsbereich, in Verkaufsräumen, in Werkstätten, auf Baustellen o.Ä. • Inventurtermine • anzuwendende Inventurverfahren (körperliche Inventur, Anwendung von Schätzverfahren) • Inventurintensität (vollständige Inventur, repräsentative Teilinventur) • Angabe der für die Durchführung der Inventur verantwortlichen Mitarbeiter • Ansprechpartner für übergeordnete Fragen (Inventurleiter und weitere verantwortliche Personen) • ggf. Hinweise auf externe Personen, welche die Inventur begleiten (Wirtschaftsprüfer, Steuerberater)
b) Arbeitsanweisungen	<ul style="list-style-type: none"> • Hinweise zur Entgegennahme der Aufnahmelisten, Schreibmaterialien und Messeinrichtungen • Hinweise zur Art der Aufnahme der Bestände • Beschreibung der Aufgaben der Aufnahmepersonen • Hinweise zur Handhabung der Aufnahmelisten • Bestimmung der jeweiligen Maßeinheiten • Art der Kennzeichnung von Fremdmaterialien und Konsignationsware • Art der Kennzeichnung von Lagerhütern • Anweisung von Korrekturmaßnahmen bei fehlerhafter Eintragung auf den Aufnahmelisten • Anweisung zur Abgabe der Aufnahmelisten

33 Inventurdurchführung

Vorbereitung der Läger	<ul style="list-style-type: none"> • übersichtliche Anordnung, Kennzeichnung und ggf. Sortierung der Bestände vor der Inventur; Ziel: Vereinfachung des Ablaufs der Inventur • Separierung von defekter, beschädigter oder nicht mehr verkäuflicher Ware • Kennzeichnung oder Vernichtung nicht mehr verwendbarer Bestände bereits im Vorfeld • räumliche Trennung für Fremdfirmen oder z.B. zu Reparaturzwecken gehaltene Bestände • Separierung bereits fakturierter und zur Abholung bereitgestellter Güter, soweit das wirtschaftliche Eigentum nach der jeweiligen Vereinbarung schon auf den Erwerber übergegangen ist
Beteiligte Personen	<ul style="list-style-type: none"> • Bestimmung eines Inventurleiters, der für Planung, Koordination und Durchführung der Inventur verantwortlich ist • Bildung von Gruppen von jeweils einem Schreiber und einem Ansager für

	<p>die Zählung</p> <ul style="list-style-type: none"> • Befähigung der aufnehmenden Personen, die aufgenommenen Vorräte eindeutig zu bezeichnen • ggf. Anwerbung von Inventurhilfen • Einweisung der Inventurhilfen, Bereitstellen der Inventuranweisungen • kein Zugang der mit der Zählung beschäftigten Personen zur Lagerkartei, um Manipulation auszuschließen
Bestandsaufnahme	<ul style="list-style-type: none"> • Aufnahme der Bestände: in örtlicher Reihenfolge ihrer Lagerung • Kennzeichnung aufgenommener Bestände durch Zeichen, Aufkleber o.Ä. als „aufgenommen“ • keine Materialbewegungen während der Bestandsaufnahme an den Aufnahmeorten • Kennzeichnung ungängiger und nicht vollständiger Bestände • Kennzeichnung des Fertigungsstands bei unfertigen Erzeugnissen • getrennte Erfassung von Konsignationsware, also Beständen, die bereits einem festen Kunden zugeordnet sind • Ergänzung der körperlichen Bestandsaufnahme durch Bestandsbestätigungen von Außenlägern und durch Versandnachweise für unterwegs befindliche Ware • Sicherstellung der Periodenabgrenzung von Beständen, die dem Unternehmen am Abschlussstichtag noch nicht oder nicht mehr wirtschaftlich zuzurechnen sind, durch Absonderung und Kenntlichmachung • Zulässigkeit von Schätzungen, wenn Zählen, Messen oder Wiegen der Bestände unzumutbar, wie z.B. bei Kleinteilen wie Schrauben und Nägeln oder auch, wenn mittels der Schätzung genaues Ergebnis erreicht werden kann, z.B. bei Ermittlung von Beständen an Schüttgütern (Inhalt eines Silos, Sand, Kohle o. Ä. auf einem Lagerplatz) • Erfassung von nicht vermeidbaren Bestandsbewegungen in den Lägern bzw. in/zur Produktion
Aufnahmelisten	<ul style="list-style-type: none"> • fortlaufende Nummerierung der Aufnahmelisten; nachvollziehbare Dokumentation der Gesamtzahl der ausgegebenen Aufnahmelisten und ggf. nicht verwendeter Listen; Dokumentation im Einzelnen, welche Aufnahmeteams welche Aufnahmebelege (Nr. von – bis) erhalten haben • Ausfüllung der Aufnahmelisten an Ort und Stelle • einzutragende Angaben im Kopf der Aufnahmeliste: Inventurort, Datum und Uhrzeit sowie Namen der aufnehmenden Personen • eindeutige Bezeichnung der aufgenommenen Vermögensgegenstände (Materialnummer o.Ä. und Kurzbezeichnung); daneben Eintragung der aufgenommenen Menge und Mengeneinheit • Eintragungen in den Aufnahmelisten ohne Zwischenräume und mit Kugelschreiber; Entwertung von Leerzeilen mittels Durchstreichungen, um nachträgliche Veränderungen auszuschließen • Unterzeichnung jedes Inventurblatts vom Schreiber und vom Ansager
Abschluss der	<ul style="list-style-type: none"> • Kontrolle des vollständigen Rücklaufs aller Inventurlisten

Inventur	<ul style="list-style-type: none">• Protokollierung des Inventurverlaufs durch den Inventurleiter• Übertragung der Werte aus den Inventurlisten in die EDV• Abstimmung der Ergebnisse mit den Sollbeständen• bei deutlichen Abweichungen zwischen Ist- und Sollbestand: Nachzählung ist vorzunehmen
Inventurbegleitung durch Dritte	<ul style="list-style-type: none">• Prüfungspflicht des Jahresabschlusses durch einen vereidigten Buchprüfer oder Wirtschaftsprüfer: diese Prüfung umfasst auch die Inventur• Notwendigkeit frühzeitiger Absprache mit dem Abschlussprüfer

Mit freundlichen Grüßen