

Mandanten-Rundschreiben 08/2019

Steuermaßnahmen zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms • Elektronische Kassensysteme • Umsatzsteuer: „Quick-Fixes“ • Grundsteuerreform beschlossen • Abgabe- und Zahlungstermine 2020

Sehr geehrte Damen und Herren,

der anstehende Jahreswechsel bringt eine Reihe an Änderungen im steuerlichen Bereich. Im Rahmen der Umsetzung des Klimaschutzpaketes wird eine umfassende Steuerermäßigung für energetische Sanierungsmaßnahmen an selbstgenutzten Wohngebäuden eingeführt. Bei grenzüberschreitenden Warenbewegungen müssen die Anpassungen der Umsatzsteuer an die geänderte Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie beachtet werden. Schließlich treten nun zum 1.1.2020 weitere Verschärfungen beim Einsatz elektronischer Kassensysteme in Kraft.

Ein Teil der geplanten gesetzlichen Änderungen steht aktuell allerdings noch nicht definitiv fest bzw. diese zeigen unmittelbare Be- oder Entlastungswirkungen erst in den nächsten Jahren, wie die nun beschlossene Grundsteuerreform.

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Höherer Grundfreibetrag ab 2020 – Entlastung beim Solidaritätszuschlag erst 2021
- 2 Steuerliche Maßnahmen zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms der Bundesregierung
- 3 Grundsteuerreform endgültig beschlossen
- 4 Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 5 Rechengrößen der Sozialversicherung für 2020, Beitragssätze Sozialversicherung
- 6 Sachbezugswerte für 2020
- 7 Rechtsprechung zum Begriff der „ersten Tätigkeitsstätte“

Für Unternehmer und Freiberufler

- 8 Elektronische Kassensysteme: Rahmenbedingungen ab 1.1.2020
- 9 Anhebung der umsatzsteuerlichen Kleinunternehmergrenze
- 10 Änderungen bei der Umsatzsteuer ab 1.1.2020 wegen Anpassungen der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie
- 11 Bilanzpolitische Hinweise zum Jahreswechsel
- 12 Vermeidung der Abzinsung von Verbindlichkeiten
- 13 Fristen bei steueraufschiebender Gewinnübertragung
- 14 Möglichkeiten der Gewinnverlagerung bei Einnahmenüberschussrechnung

Für Personengesellschaften

- 15 Sicherstellung einer Verlustverrechnung bei Kommanditisten

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 16 Wertverluste durch Ausfall von Kapitalanlagen steuerlich geltend machen

Für Hauseigentümer

- 17 Überprüfung der Miete bei verbilligter Vermietung
- 18 Sicherung des Werbungskostenabzugs für 2019
- 19 Sonderabschreibung zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

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

Abgabe- und Zahlungstermine 2020

- 24 Wichtige Steuertermine 2020
- 25 Hinweise

Für alle Steuerpflichtigen

1 Höherer Grundfreibetrag ab 2020 – Entlastung beim Solidaritätszuschlag erst 2021

Die Steuertarif-Rahmenbedingungen bleiben nach jetzigem Stand auch für 2020 weitgehend unverändert. Lediglich mit dem Familienentlastungsgesetz, welches bereits Ende 2018 verkündet worden war, wurden kleinere Änderungen im Einkommensteuertarif und beim Kinderfreibetrag umgesetzt, deren zweite Stufe nun zum 1.1.2020 greift:

	2019	2020
Kindergeld	1.7.2019: Erhöhung um 10 € je Kind	Unverändert
Steuerlicher Kinderfreibetrag	7 620 €	7 812 €
Grundfreibetrag im Einkommensteuertarif	9 168 €	9 408 €
Ausgleich der „kalten Progression“ bei der Einkommensteuer	Die Eckwerte des Einkommensteuertarifs werden entsprechend für 2019 um 1,84 % und für 2020 um 1,95 % verschoben.	

Weiterhin soll ein Großteil der Stpfl. vom **Solidaritätszuschlag** entlastet werden. Das Gesetzgebungsverfahren ist noch nicht abgeschlossen. Die Entlastung wird nach den Planungen des Gesetzgebers erst ab dem 1.1.2021 einsetzen.

Hinweis:

Heftig diskutiert wird die Frage, ob die (Weiter-)Erhebung des Solidaritätszuschlages ab 2020 überhaupt noch verfassungsgemäß ist. Dies steht insbesondere mit dem Auslaufen des Solidarpakts II Ende 2019 im Zusammenhang. Für Stpfl. besteht insoweit allerdings kein Handlungsbedarf, da Bescheide den Solidaritätszuschlag betreffend nur vorläufig ergehen.

2 Steuerliche Maßnahmen zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms der Bundesregierung

Ein Baustein des Klimaschutzprogramms 2030 der Bundesregierung sind steuerliche Fördermaßnahmen. Hierzu liegt nun ein Gesetzentwurf vor, der nach dem Willen der Regierung kurzfristig das Gesetzgebungsverfahren durchlaufen soll. Vorgesehen ist die steuerliche Förderung von energetischen Sanierungsmaßnahmen an selbst genutzten Immobilien, die Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf Bahntickets und die Förderung von Pendlern ab einer Entfernung zur ersten Tätigkeitsstätte von 21 km. Im Einzelnen ist Folgendes geplant:

Energetische Sanierungsmaßnahmen an selbstgenutztem Wohneigentum:

- Eingeführt werden soll eine neue Steuerermäßigung, mit der ab 2020 für einen befristeten Zeitraum von 10 Jahren energetische Sanierungsmaßnahmen an selbst genutztem Wohneigentum gefördert werden.
- Fördervoraussetzung ist zunächst, dass selbst genutztes Wohneigentum betroffen ist. Unschädlich ist, wenn Teile dieser Wohnung als häusliches Arbeitszimmer genutzt werden. Eine Förderung scheidet aber aus, wenn aus der Wohnung ganz oder teilweise steuerpflichtige Einkünfte erzielt werden.
- Begünstigtes Objekt ist wie bei der Förderung durch die KfW ein selbst genutztes Wohngebäude, sofern es im Raum der Europäischen Union oder dem Europäischen Wirtschaftsraum gelegen ist und im Zeitpunkt der Durchführung der förderfähigen Maßnahme **älter als 10 Jahre** ist.
- Förderfähig sind Einzelmaßnahmen, die auch von der KfW als förderfähig eingestuft sind, wie Wärmedämmung von Wänden, Dachflächen oder Geschossdecken, die Erneuerung der Fenster oder Außentüren, die Erneuerung bzw. der Einbau einer Lüftungsanlage, die Erneuerung einer Heizungsanlage, der Einbau von digitalen Systemen zur energetischen Betriebs- und Verbrauchsoptimierung und die Optimierung bestehender Heizungsanlagen.
- Gefördert werden Baumaßnahmen, die **nach dem 31.12.2019 begonnen** und vor dem 1.1.2030 beendet werden.
- Ein Werbungskosten- oder Betriebsausgabenabzug, z.B. weil die Aufwendungen für die selbst genutzte Wohnung im Rahmen der doppelten Haushaltsführung abzuziehen sind, schließt die Steuerermäßigung aus. Nehmen Stpfl. bereits die steuerliche Förderung für Modernisierungsaufwendungen in Sanierungsgebieten oder für Baudenkmale oder die Steuerermäßigung für Handwerker- oder haushaltsnahe Dienstleistungen in Anspruch, kann die Steuerermäßigung für diese Aufwendungen ebenfalls nicht geltend gemacht werden.

Entsprechendes gilt, wenn Stpfl. zinsverbilligte Darlehen oder steuerfreie Zuschüsse nach anderen Förderprogrammen (z.B. KfW-Förderung) für die Einzelmaßnahmen am Wohngebäude erhalten.

- Die **Steuerermäßigung soll 20 % der Aufwendungen**, maximal insgesamt 40 000 € je Objekt betragen und ist über drei Jahre zu verteilen: Im Jahr des Abschlusses der energetischen Maßnahme und im folgenden Jahr je 7 %, max. je 14 000 € und im dritten Jahr 6 %, max. 12 000 €. Damit können Aufwendungen bis 200 000 € berücksichtigt werden.
- Die konkreten Mindestanforderungen werden in einer gesonderten Rechtsverordnung festgelegt, um zu gewährleisten, dass die steuerlichen Anforderungen der noch zu konzipierenden Bundesförderung für effiziente Gebäude (BEG) entsprechen. Hierzu liegt ein Entwurf der Finanzverwaltung vor. Weiterhin gilt, dass die Maßnahmen zwingend von einem Fachunternehmer ausgeführt werden müssen.

Handlungsempfehlung:

Da nur Maßnahmen gefördert werden, die nach dem 31.12.2019 begonnen werden, ist bei aktuell geplanten Vorhaben ein zeitlicher Aufschub zu prüfen.

Entfernungspauschale:

- Zur Entlastung der Fernpendler soll befristet vom 1.1.2021 bis zum 31.12.2026 die Entfernungspauschale ab dem 21. Kilometer um 5 Cent auf 35 Cent angehoben werden. Die befristete Anhebung wird entsprechend auch auf Familienheimfahrten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung übertragen.
- Zudem soll für Pendler, die mit ihrem zu versteuernden Einkommen nicht über dem Grundfreibetrag liegen, die Möglichkeit geschaffen werden, alternativ zu den erhöhten Entfernungspauschalen von 35 Cent ab dem 21. Entfernungskilometer eine Mobilitätsprämie in Höhe von 14 % dieser erhöhten Pauschale zu wählen. 14 % entspricht dem Eingangssteuersatz im Einkommensteuertarif, so dass die Prämie dem Steuervorteil entspricht, den ein Steuerzahler beim Eingangssteuersatz durch die Kilometerpauschale von 35 Cent hätte. Eine Begünstigung ergibt sich für Arbeitnehmer sowohl bei den Werbungskosten als auch bei der Mobilitätsprämie allerdings nur, soweit sich die 35 Cent ab dem 21. Entfernungskilometer wegen Überschreitens des Arbeitnehmer-Pauschbetrags auch steuermindernd auswirken bzw. ausgewirkt hätten.

Umsatzsteuer auf Bahnfahrkarten:

Zur Umsetzung des Ziels, die Attraktivität des öffentlichen Personenfernverkehrs mit der Bahn zu verbessern, wird der Umsatzsteuersatz für diese Leistungen von 19 % auf 7 % gesenkt. Dies soll ab dem 1.1.2020 gelten. Bahnfahrten im Nahverkehr unterliegen bereits dem ermäßigten Umsatzsteuersatz.

Handlungsempfehlung:

Profitieren dürften Bahnkunden dann, wenn der Kauf der Fahrkarten bis nach dem 31.12.2019 aufgeschoben wird.

Grundsteuer-Hebesatz auf Sondergebiete für Windenergieanlagen:

Weiterhin soll den Gemeinden ermöglicht werden, einen besonderen Grundsteuer-Hebesatz auf Sondergebiete für Windenergieanlagen festzulegen. Dieser muss höher sein als der jeweilige Hebesatz für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen bzw. das Grundvermögen. Mit dieser Maßnahme soll die Bereitstellung von Flächen für Windenergieanlagen gefördert werden, da der Ausweis von solchen Flächen für die Gemeinden auf Grund der höheren Grundsteuer attraktiver wird.

3 Grundsteuerreform endgültig beschlossen

Die Grundsteuerreform ist nun endgültig von Bundestag und Bundesrat beschlossen worden und kann somit kurzfristig in Kraft treten. Damit ist die vom Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber auferlegte Frist zur Neuordnung eingehalten worden und die Grundsteuer kann von den Kommunen auch über den 31.12.2019 hinaus (übergangsweise noch nach den bisherigen Regelungen) weiter erhoben werden.

Im Grundsatz wird an der bestehenden wertabhängigen Bewertung des Grundvermögens festgehalten. Begrifflich wird zukünftig von **Grundsteuerwerten** gesprochen und nicht mehr von Einheitswerten. Um eine wiederkehrende Bewertung der Grundsteuerobjekte zu gewährleisten, werden die Grundlagen für ein weitgehend automatisiertes Bewertungsverfahren geschaffen. Die Bewertung wird deutlich pauschalierender vorgenommen als bislang und es sollen vorhandene Informationen, wie z.B. die von den Gutachterausschüssen festgestellten Bodenrichtwerte, im Wege des elektronischen Informationsaustauschs genutzt werden. Ist der Grundbesitzwert für eine Immobilie bestimmt, so hängt die Grundsteuerbelastung noch von der Steuermesszahl und dem Grundsteuer-Hebesatz der Gemeinde ab. Aus der aktuell anstehenden Neubewertung ergeben sich gegenüber den seit 1935 bzw. 1964 nicht mehr aktualisierten Werten deutliche Wertsteigerungen. Um diese auszugleichen, wird die Steuermesszahl von derzeit einheitlich 0,35 % auf zukünftig 0,034 % gesenkt.

Den Bundesländern wird – vorrangig auf Betreiben des Bundeslands Bayern – eine Öffnungsklausel an die Hand gegeben, so dass diese eine vom Bundesmodell abweichende eigenständige Bewertung gesetzlich regeln können. So hat z.B. Bayern angekündigt, allein die Größe des Grundstücks der Bemessung der Grundsteuer zu Grunde legen zu wollen (Flächenmodell).

In zeitlicher Hinsicht ergibt sich durch die Grundsteuerreform folgende Wirkung:

- Zunächst wird auch über den 31.12.2019 hinaus nach dem bisherigen System und grundsätzlich in bisheriger Höhe die Grundsteuer weiter erhoben. Änderungen der Steuerbelastung können sich auf Grund von Änderungen beim Grundstück oder angepassten Hebesätzen der Gemeinden ergeben.
- In den nächsten Jahren werden die Vorbereitungen für die Neubewertung aller Grundstücke getroffen. Dazu werden auch Erklärungsspflichten der Grundstückseigentümer gehören. Auf dieser Basis werden dann erstmals auf den Stichtag 1.1.2022 die neuen Grundsteuerwerte festgesetzt.
- Ggf. werden kurzfristig einzelne Bundesländer vom Bundesmodell abweichende Bewertungsmethoden entwickeln und gesetzlich festschreiben, so dass in diesen Bundesländern auf dieser Basis die Grundsteuerwerte auf den 1.1.2022 festgesetzt werden.
- Nach Festsetzung der Grundsteuerwerte können die Gemeinden abschätzen, wie sich bei diesen das Grundsteueraufkommen insgesamt ändern wird. Auf dieser Basis wird eine Anpassung der Grundsteuer-Hebesätze erfolgen.
- Die neuen Grundsteuerwerte finden für die Grundsteuer ab dem Jahr 2025 Anwendung.
- Sodann sollen im Abstand von 7 Jahren – erstmals also auf den 1.1.2029 – Hauptfeststellungen vorgenommen und aktuelle Grundsteuerwerte ermittelt werden.

Handlungsempfehlung:

Auf Basis der nun vorliegenden neuen gesetzlichen Regelung kann – zumindest für die Bundesländer, die keine eigenständigen Bewertungsregeln schaffen werden – der zukünftige Grundsteuerwert errechnet werden. Dies gibt einen ersten Anhaltspunkt, ob mit größeren Abweichungen bei der Grundsteuer nach oben oder auch nach unten zu rechnen ist. Die zukünftige Belastung mit Grundsteuer kann letztlich erst ermittelt werden, wenn die dann maßgeblichen Grundsteuer-Hebesätze der Kommunen feststehen.

4 Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen

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

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

Handwerkerleistungen sind nur begünstigt, wenn sie im räumlichen Bereich eines vorhandenen Haushalts erbracht werden. Damit scheiden Handwerkerleistungen, die die Errichtung eines „Haushalts“, also einen Neubau, betreffen, aus. Für die Steuerermäßigung werden nur der

Lohnanteil sowie **Maschinen- und Fahrtkosten**, nicht dagegen der Materialanteil berücksichtigt.

Handlungsempfehlung:

Sollten die Höchstbeträge in 2019 noch nicht ausgeschöpft sein, ist zu überlegen, geplante Leistungen noch in das Jahr 2019 vorzuziehen. Zu beachten ist, dass die Steuerermäßigung nur bei Vorliegen eines Nachweises gewährt wird; es muss also über die Leistung eine Rechnung vorliegen. Da eine Barzahlung für die Steuerermäßigung nicht anerkannt wird, muss die **Rechnung** noch in 2019 **durch Überweisung** bezahlt werden, um die Kosten in 2019 noch geltend machen zu können. Ggf. können in 2019 auch Abschlagszahlungen geleistet werden, wobei dies steuerlich ebenfalls voraussetzt, dass hierüber eine entsprechende Rechnung vorliegt.

Folgende **aktuelle Entwicklungen** sind zu beachten:

- Wurde die Immobilie durch das **Baukindergeld** gefördert, so schließt dies die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen im Rahmen von späteren Reparaturmaßnahmen usw. nicht aus. Dies gilt ungeachtet der Tatsache, dass gesetzlich die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen für „öffentlich geförderte Maßnahmen, für die also zinsverbilligte Darlehen oder steuerfreie Zuschüsse in Anspruch genommen werden“, ausgeschlossen ist.
- Nach wie vor ist aber nicht abschließend geklärt, ob und in welchem Umfang Handwerkerleistungen begünstigt sind, die sowohl unmittelbar im Haushalt des Stpfl. als auch **in der Werkstatt des Handwerkers** erbracht werden. So ist unter dem Aktenzeichen VI R 7/18 beim Bundesfinanzhof der Fall anhängig, in dem der Handwerker eine Haustüre in seiner Werkstatt angefertigt und verzinkt hat und anschließend Lieferung und Montage beim Stpfl. erfolgte. In einem weiteren unter dem Aktenzeichen VI R 4/18 anhängigen Verfahren geht es zum einen um die Kosten für die Reparatur eines Hoftores in einer Tischlerei und zum anderen um die Abzugsfähigkeit der Straßenreinigungsgebühren.

Handlungsempfehlung:

Vorsorglich sollte in der Handwerkerrechnung eine Aufteilung erfolgen, um zumindest einen Teil steuerlich geltend machen zu können. Unter Verweis auf die anhängigen Verfahren kann allerdings auch die Berücksichtigung sämtlicher Aufwendungen beantragt werden; ggf. ist das Verfahren durch Einspruch offen zu halten.

- Der Bundesfinanzhof stellt mit Urteil vom 3.4.2019 (Aktenzeichen VI R 19/17) klar, dass die Steuerermäßigung für Aufwendungen, die einem Stpfl. wegen der **Unterbringung in einem Heim oder zur dauernden Pflege** erwachsen, dieser nur für seine eigene Unterbringung in einem Heim oder für seine eigene Pflege in Anspruch nehmen kann. Im Streitfall hatte der Stpfl. die Aufwendungen seiner Mutter für deren Aufenthalt in einem Seniorenheim übernommen. Er machte diese Kosten, soweit sie auf Pflege und Verpflegung seiner Mutter entfielen, steuermindernd geltend. Finanzamt und Finanzgericht gewährten die beantragte Steuerermäßigung jedoch nicht, was der Bundesfinanzhof bestätigte.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

5 Rechengrößen der Sozialversicherung für 2020, Beitragssätze Sozialversicherung

Die maßgeblichen Rechengrößen für die Sozialversicherung werden alljährlich an die Einkommensentwicklung angepasst und stellen sich für 2020 wie in der Übersicht „Beitragsbemessungsgrenzen“ aufgeführt dar.

Übersicht: Beitragsbemessungsgrenzen

Rentenversicherung und Arbeitslosenversicherung	West		Ost	
	2019	2020	2019	2020
Beitragsbemessungsgrenze				
– jährlich	80 400,00 €	82 800,00 €	73 800,00 €	77 400,00 €
– monatlich	6 700,00 €	6 900,00 €	6 150,00 €	6 450,00 €
Gesetzliche Krankenversicherung/Pflegeversicherung	2019	2020	2019	2020
Beitragsbemessungsgrenze				

Rentenversicherung und Arbeitslosenversicherung	West		Ost	
	2019	2020	2019	2020
– jährlich	54 450,00 €	56 250,00 €	54 450,00 €	56 250,00 €
– monatlich	4 537,50 €	4 687,50 €	4 537,50 €	4 687,50 €
Versicherungspflichtgrenze				
– jährlich	60 750,00 €	62 550,00 €	60 750,00 €	62 550,00 €
– monatlich	5 062,50 €	5 212,50 €	5 062,50 €	5 212,50 €
Versicherungspflichtgrenze für Arbeitnehmer, die am 31.12.2002 PKV-versichert waren				
– jährlich	54 450,00 €	56 250,00 €	54 450,00 €	56 250,00 €
– monatlich	4 537,50 €	4 687,50 €	4 537,50 €	4 687,50 €

Hinweis:

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

Die **Beitragsätze zur Sozialversicherung** bleiben nach jetzigem Stand – abgesehen von Zusatzbeiträgen der Krankenkassen – im Wesentlichen unverändert. Einzig der Beitrag zur Arbeitslosenversicherung soll ab dem 1.1.2020 befristet bis Ende 2022 auf 2,4 % (2019 noch 2,5 %) gesenkt werden.

6 Sachbezugswerte für 2020

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 in der Übersicht „Sachbezugswerte“ dargestellt.

Übersicht: Sachbezugswerte

Jahr	freie Verpflegung insgesamt (kein minderjähriger Familienangehöriger)	freie allgemeine Unterkunft bei Belegung mit einem volljährigen Beschäftigten	Frühstück		Mittag- und Abendessen je	
			monatlich	täglich	monatlich	täglich
2020	258,00 €	235,00 €	54,00 €	1,80 €	102,00 €	3,40 €
2019	251,00 €	231,00 €	53,00 €	1,77 €	99,00 €	3,30 €

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 die Umsetzung einer solchen Gestaltung unter Hinzuziehung steuerlichen Rats erfolgen, da die Anerkennung von Sachbezügen an enge Bedingungen geknüpft ist.

7 Rechtsprechung zum Begriff der „ersten Tätigkeitsstätte“

Der Begriff der „ersten Tätigkeitsstätte“ ist von zentraler Bedeutung für den Ansatz von Werbungskosten bei Arbeitnehmern. Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte können nur eingeschränkt im Rahmen der Entfernungspauschale geltend gemacht werden. Tatsächlich entstandene Fahrtkosten und Verpflegungsmehraufwendungen können nur dann geltend gemacht werden, wenn der Arbeitnehmer mehr als acht Stunden von seiner Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist.

Mit Urteilen vom 10.4.2019 (Aktenzeichen VI R 6/17) sowie vom 11.4.2019 (Aktenzeichen VI R 36/16, VI R 40/16) hat der Bundesfinanzhof erstmals zum seit 2014 geltenden Begriff der ersten Tätigkeitsstätte Stellung genommen. Das Gericht weicht dabei geringfügig von der Auslegung durch die Finanzverwaltung ab. Eine erste Tätigkeitsstätte liegt nach diesen Urteilen bereits dann vor, wenn der Arbeitnehmer ihr durch Arbeitsvertrag oder durch vergleichbare Weisung zugeordnet ist und wenn er dort auch zumindest in geringem Umfang tätig ist – insoweit legt der Bundesfinanzhof das Gesetz einschränkender aus als die Finanzverwaltung.

Beispiel:

Ein Monteur kommt jeden Morgen an den Betriebssitz des Unternehmens, nimmt Arbeitsaufträge in Empfang und belädt dort das Montagefahrzeug mit benötigten Werkzeugen und Ersatzteilen. Dies stellt eine ausreichende Tätigkeit dar, um am Betriebssitz verbunden mit einer Zuordnung durch den Arbeitgeber eine erste Tätigkeitsstätte annehmen zu können. Fahrtkosten von und zum Betriebssitz sind nach den Regeln der Entfernungspauschale anzusetzen. Der Ansatz von Reisekosten kommt nur bei einer mehr als achtstündigen Abwesenheit vom Betriebssitz in Frage.

Handlungsempfehlung:

Die Zuordnungsentscheidung des Arbeitgebers muss als solche für ihre steuerliche Wirksamkeit nicht dokumentiert werden, wie der Bundesfinanzhof klarstellt. In der Praxis ist dies aber grds. anzuraten. Vorgenommene Zuordnungen sollten auf Basis der nun vorliegenden Rechtsprechung überprüft werden.

Hinweis:

Mit Wirkung **ab dem 1.1.2020** sollen beim Reisekostenrecht **gesetzliche Verbesserungen** erfolgen. So ist die Einführung eines neuen Pauschbetrags für Berufskraftfahrer in Höhe von 8 € pro Tag vorgesehen. Ebenso sollen die Verpflegungspauschalen angehoben werden und zwar bei mehr als 8-stündiger Abwesenheit von 12 € auf 14 € und bei mehr als 24-stündiger Abwesenheit von 24 € auf 28 €. Die Pauschale für den An- und Abreisetag soll sich ebenfalls von 12 € auf 14 € erhöhen.

Für Unternehmer und Freiberufler

8 Elektronische Kassensysteme: Rahmenbedingungen ab 1.1.2020

Ab 2020 ergeben sich weitere Verschärfungen für elektronische Kassensysteme:

- **Zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung:** Grundsätzlich ist nach den gesetzlichen Vorgaben jedes eingesetzte elektronische Kassensystem ab dem 1.1.2020 durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung zu schützen.

Die Finanzverwaltung hat hierzu allerdings mitgeteilt, dass auf Grund der erst sehr späten Verfügbarkeit der notwendigen Software es grundsätzlich **bis zum 30.9.2020** nicht beanstandet wird, wenn die Kassen noch nicht mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung geschützt sind.

Hinweis:

Nach dem 25.11.2010 und vor dem 1.1.2020 angeschaffte Registrierkassen, welche die bisherigen Anforderungen (insb. Einzelaufzeichnungspflicht und revisionssichere Speicherung der Einzeldaten) erfüllen, aber bauartbedingt nicht mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung aufrüstbar sind, dürfen längstens **bis zum 31.12.2022** weiterhin verwendet werden. Die Nachweise des Vorliegens dieser Voraussetzungen sind für die jeweils eingesetzte Registrierkasse der Systemdokumentation beizufügen. Hierzu sollte vom Kassenhersteller eine entsprechende Bestätigung eingeholt werden.

- **Mitteilungspflicht:** Nach den neuen gesetzlichen Vorgaben gilt, dass Stpfl. eingesetzte elektronische Aufzeichnungssysteme ab dem 1.1.2020 an die Finanzämter melden müssen. Dies betrifft insbesondere elektronische Kassensysteme. Dem zuständigen Finanzamt sind u.a. die Art und Anzahl der im jeweiligen Unternehmen eingesetzten elektronischen Aufzeichnungssysteme und der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtungen mitzuteilen.

Hinweis:

Die Meldung muss auf dem amtlichen Vordruck erfolgen. Dieser liegt aktuell allerdings noch nicht vor. Wurde das elektronische Aufzeichnungssystem vor dem 1.1.2020 angeschafft, gilt eine Meldefrist bis zum 31.1.2020.

- **Belegausgabepflicht:** Ab dem 1.1.2020 gilt für alle mit elektronischen Aufzeichnungssystemen erfassten Geschäftsvorfällen eine zwingende Belegausgabepflicht. Die inhaltlichen Anforderungen an den Beleg sind gesetzlich vorgegeben. Ein Beleg muss (mindestens) enthalten:
 - den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers,
 - das Datum der Belegausstellung und den Zeitpunkt des Vorgangsbeginns sowie den Zeitpunkt der Vorgangsbeendigung,
 - die Menge und die Art der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistung,
 - die Transaktionsnummer,
 - für jeden Steuersatz sind die Summen der Entgelte sowie der darin enthaltene Steuerbetrag aufzulisten; im Fall einer Steuerbefreiung muss ein entsprechender Hinweis aufgebracht sein,
 - die Seriennummer des elektronischen Aufzeichnungssystems oder die Seriennummer des Sicherheitsmoduls,
 - Betrag je Zahlungsart,
 - Signaturzähler und
 - Prüfwert.

Bei Kassen, die unter die Übergangsregelung bis zum 31.12.2022 fallen, entfallen Angaben des Signaturzählers und der Prüfwert.

Handlungsempfehlung:

Ausnahmsweise kann bei einem Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen auf Antrag und mit Zustimmung der zuständigen Behörde aus Zumutbarkeitsgründen von einer **Belegausgabepflicht** abgesehen werden. Dies gilt auch bei Dienstleistungen.

Handlungsempfehlung:

Dringend ist anzuraten, eine **Inventur der vorhandenen Kassensysteme** zu erstellen und individuell zu prüfen, ob diese zumindest übergangsweise weiterverwendet werden dürfen und wie eine Neubeschaffungsstrategie aussieht. Generell ist bei Neuanschaffungen von Kassensystemen anzuraten, die Gesetzeskonformität bzw. die kurzfristige Nachrüstbarkeit der elektronischen Sicherheitseinrichtung vom Lieferanten/Hersteller bescheinigen zu lassen.

9 Anhebung der umsatzsteuerlichen Kleinunternehmergrenze

Mit dem Dritten Bürokratieentlastungsgesetz soll die umsatzsteuerliche Kleinunternehmergrenze ab dem 1.1.2020 angehoben werden. Und zwar soll die Umsatzsteuer von inländischen Unternehmern nicht erhoben werden (und dann auch kein Vorsteuerabzug gewährt werden), wenn der Umsatz im vergangenen Kalenderjahr die Grenze von **22 000 €** (statt derzeit 17 500 €) nicht überstiegen hat und 50 000 € (wie bisher) im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich nicht übersteigen wird.

Hinweis:

Das Gesetz ist aktuell noch nicht beschlossen, wird aber voraussichtlich noch bis zum Jahresende in Kraft treten. Soll dann ab 2020 von der erhöhten Umsatzschwelle und dem damit erweiterten Anwendungsbereich der Kleinunternehmerregelung Gebrauch gemacht werden, darf ab dem 1.1.2020 in Ausgangsrechnungen keine Umsatzsteuer mehr ausgewiesen werden, sondern es ist auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung hinzuweisen.

Handlungsempfehlung:

Auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung kann verzichtet werden. Dies ist insbesondere dann sinnvoll, wenn der Vorsteuerabzug eröffnet werden soll und die Steuerpflicht der Ausgangsumsätze für die Leistungsempfänger nicht zu einer Mehrbelastung führt, da ausschließlich (oder zumindest überwiegend) an zum Vorsteuerabzug berechnigte Unternehmer geliefert bzw. geleistet wird. Bei Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung ist die geschuldete Umsatzsteuer (abzgl. Vorsteuern) nach den üblichen Regeln in den Voranmeldungen zu erklären und an das Finanzamt abzuführen. Hat der Unternehmer zur Regelbesteuerung optiert, ist er an diese Entscheidung fünf Jahre gebunden.

10 Änderungen bei der Umsatzsteuer ab 1.1.2020 wegen Anpassungen der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie

Änderungen der EU-weit geltenden Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie werden nun auch in Deutschland in nationales Recht umgesetzt und führen zu punktuellen, aber wichtigen Änderungen bei der Umsatzsteuer. Umzusetzen sind zum 1.1.2020 nur sog. Sofortmaßnahmen („Quick Fixes“). Das Gesetzesverfahren wird kurzfristig abgeschlossen.

a) Reihengeschäfte

Umgesetzt wird die erstmalige EU-einheitliche Regelung bei innergemeinschaftlichen Reihengeschäften in der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie hinsichtlich der Zuordnungen der Warenbewegung bei Transportveranlassung durch den Zwischenhändler (mittlerer Unternehmer in der Reihe). Hierdurch sollen die derzeit bestehenden Rechtsunsicherheiten bei grenzüberschreitenden Lieferungen eliminiert werden. Damit erfolgt nun eine explizite Regelung der Zuordnung der Beförderung und damit der Ortsbestimmung bei Reihengeschäften. Diese Neuregelung gilt ab dem 1.1.2020.

Hinweis:

Im Ergebnis treten in Deutschland faktisch keine Änderungen zur bestehenden Rechtslage ein. Von Vorteil für die Praxis ist die nun bestehende EU-weite Harmonisierung.

b) Innergemeinschaftliche Lieferungen

Darüber hinaus wird die **Gültigkeit der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer** des Leistungsempfängers im Zeitpunkt der Lieferung und deren ordnungsgemäße Meldung in der Zusammenfassenden Meldung des leistenden Unternehmers als materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung eingeführt. Das Fehlen einer ausländischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-ID-Nr.) des Kunden zum Zeitpunkt der Lieferung lässt sich im Nachgang künftig nicht mehr heilen und führt damit zwingend zu einer Steuerpflicht des Umsatzes. Auch dies gilt ab dem 1.1.2020.

Handlungsempfehlung:

Es ist daher zu empfehlen, dass der Lieferant die Gültigkeit der USt-ID Nr. des Abnehmers vor jeder Lieferung überprüft. Idealerweise wird der Prozess der Prüfung des Vorhandenseins einer zum Zeitpunkt der Lieferung gültigen ausländischen USt-ID-Nr. automatisiert eingerichtet.

Auch wird die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen künftig erst dann gewährt, wenn der liefernde Unternehmer eine **vollständige und richtige Zusammenfassende Meldung** abgegeben hat. Erkennt ein Unternehmer nachträglich, dass eine von ihm abgegebene Zusammenfassende Meldung unrichtig oder unvollständig ist, so ist er – wie schon bisher – verpflichtet, diese innerhalb eines Monats zu berichtigen.

Hinweis:

Berichtigt der Unternehmer eine ursprünglich unrichtige oder unvollständig abgegebene Zusammenfassende Meldung, so wirkt dies laut Gesetzesbegründung für Zwecke der Steuerbefreiung auf den Zeitpunkt des Umsatzes zurück. Entsprechendes gilt hiernach für die verspätete Abgabe einer richtigen und vollständigen Meldung.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis ist besonders wichtig, jede Lieferung in der „richtigen“ Zusammenfassenden Meldung zu deklarieren. Korrekt ist die Deklaration in dem Voranmeldungszeitraum, in dem die Rechnung ausgestellt wird, spätestens jedoch in dem Voranmeldungszeitraum, in dem der auf die Ausführung des Umsatzes folgende Monat endet.

Konsequenzen ergeben sich auch für die Fälle des **innergemeinschaftlichen Verbringens**. So z.B. wenn ein deutscher Lieferant ein Warenlager zur Belieferung niederländischer Kunden in den Niederlanden unterhält und das Lager regelmäßig von Deutschland aus bestückt, ohne dass zu diesem Zeitpunkt schon feststeht, an wen die Waren später geliefert werden. Jeder Warentransport von Deutschland aus ist als „innergemeinschaftliches Verbringen“ zu erklären, also wie eine innergemeinschaftliche Lieferung „an die eigene niederländische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer“. In den Niederlanden ist korrespondierend ein innergemeinschaftlicher Erwerb zu erklären. Ausnahmen gelten, wenn der Warentransport der Art nach vorübergehend oder befristet ist.

Hinweis:

Unternehmen müssen in Fällen des innergemeinschaftlichen Verbringens im Besitz einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Warenbestimmungslandes sein. Liegt eine ausländische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zum Zeitpunkt eines „innergemeinschaftlichen Verbringens“ nicht vor, führt dies zur Steuerpflicht des Verbringens im Warenabgangsstaat.

c) Lieferungen über Konsignationslager

Eine Legaldefinition des Konsignationslagers hält das Umsatzsteuergesetz nicht vor. Typischerweise ist ein Konsignationslager ein Warenlager, in welchem sich Waren des Lieferanten befinden. Dabei befindet sich das Lager bei dem Kunden, der ein uneingeschränktes Zugriffsrecht auf die Ware hat und diese jederzeit entnehmen kann. Zivilrechtlich findet der Eigentumsübergang bei der Warenentnahme statt.

Die umsatzsteuerliche Behandlung von Warenlieferungen über Konsignationslager war infolge der unterschiedlichen Handhabung innerhalb der EU seit jeher problematisch. Umsatzsteuerlich stellt sich bei der grenzüberschreitenden Bestückung des Lagers die Frage, zu welchem Zeitpunkt die Lieferung an den Kunden ausgeführt ist und ob der (im Ausland ansässige) Lieferant im Inland umsatzsteuerlichen Verpflichtungen nachkommen muss.

Nunmehr gelten ab dem 1.1.2020 EU-weit einheitliche Regelungen.

Im Grundsatz wird die Lieferung an den Erwerber zum Zeitpunkt der Warenentnahme durch diesen einer im Abgangsmitgliedstaat steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung und im Bestimmungsmitgliedstaat einem innergemeinschaftlichen Erwerb gleichgestellt. Dies setzt voraus, dass ein Gegenstand aus einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versendet und darauffolgend im Ankunftsmitgliedstaat an einen Abnehmer geliefert wird. Der Abnehmer muss gegenüber dem Unternehmer bis zum Transportbeginn die ihm vom Bestimmungsmitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwenden und für die Lieferung gesonderte Aufzeichnungen anfertigen. Der Unternehmer muss die Beförderung gesondert aufzeichnen und die USt-ID-Nr. des potenziellen Erwerbers in die Zusammenfassende Meldung aufnehmen.

Hinweis:

Im Ergebnis erspart dies dem Lieferanten die umsatzsteuerliche Registrierung im Bestimmungsmitgliedstaat.

Die Konsignationslagerregelung ist nicht anzuwenden, wenn die Lieferung an den Abnehmer nicht innerhalb von zwölf Monaten nach dem Transport ins Auslieferungslager erfolgt. In diesem Fall kommt es am Tag nach Ablauf des Zwölfmonatszeitraums zu einem **innergemeinschaftlichen Verbringen**. Diese Ausnahmeregelung gilt wiederum nicht, wenn die beabsichtigte Lieferung nicht bewirkt wird und der Gegenstand innerhalb von zwölf Monaten nach Ende des Transports wieder in den Ausgangsmitgliedstaat zurückbefördert wird. Der Unternehmer muss dies gesondert aufzuzeichnen.

Erwirbt ein anderer als der ursprünglich vorgesehene Erwerber die Ware aus dem Auslieferungslager, so kann die Konsignationslagerregelung unter bestimmten Voraussetzungen dennoch zur Anwendung kommen.

Hinweis:

Der Lieferant hat künftig in seiner **Zusammenfassenden Meldung** die Warentransporte zur Beschickung von Konsignationslagern vom Kunden im EU-Ausland gesondert zu erklären. Hierzu ist die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers im Bestimmungsmitgliedstaat anzuführen. Sowohl für den Lieferanten als auch für den Kunden ergeben sich bei Anwendung der „Konsignationslagerregelung“ besondere **Aufzeichnungspflichten**.

Es ist davon auszugehen, dass die neue Rechtslage nur Wirkung für die Gegenstände entfaltet, deren Transport in das Lager ab dem 1.1.2020 stattfindet.

Handlungsempfehlung:

Wegen der Komplexität der Regelungsinhalte wird dringend empfohlen, steuerlichen Rat einzuholen.

11 Bilanzpolitische Hinweise zum Jahreswechsel

a) Zielsetzungen von Gestaltungen zum Jahreswechsel

Die Handelsbilanz ist für den Unternehmer ein wichtiges Instrument der Rechenschaftslegung. Darüber hinaus baut die Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses auf der handelsrechtlichen Rechnungslegung auf. Daher sollte im Hinblick auf das Jahresende, welches in den meisten Fällen auch gleichzeitig Bilanzstichtag ist, sehr sorgfältig geprüft werden, ob bilanzpolitische Maßnahmen angezeigt sind mit dem Ziel einer Minderung der Steuerbelastung, mindestens aber eines Hinausschiebens von Steuerzahlungen.

Hinweis:

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

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

Handlungsempfehlung:

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

b) Bilanzpolitik mittels Sachverhaltsgestaltungen

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

- Werden noch in 2019 Investitionen getätigt, so kann zumindest für die verbleibende Zeit in 2019 die **Abschreibung** der Anschaffungskosten geltend gemacht werden, also bei einer Anschaffung noch im Dezember 2019 mit 1/12 der Jahresabschreibung.
- Werden noch in 2019 **geringwertige Wirtschaftsgüter** – insbesondere also nur bei Anschaffungskosten bis 800 € (netto) – angeschafft, so können die Ausgaben in voller Höhe in 2019 steuermindernd geltend gemacht 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 2019 zu vollziehen, da dann die Abfindungsverpflichtung in der Bilanz zum 31.12.2019 ergebnismindernd zu berücksichtigen ist.
- Soweit wirtschaftlich vertretbar, kann ein Hinausschieben der Auslieferung von Waren bzw. Fertigstellung oder Abnahme von Werkleistungen in das neue Geschäftsjahr in Erwägung gezogen werden. Dies führt dazu, dass die Produkte noch mit den Herstellungskosten im Vorratsvermögen ausgewiesen werden und nicht als Umsatz in der Gewinn- und Verlustrechnung für 2019 in Erscheinung treten. Eine **Gewinnrealisation** erfolgt dann erst in 2020. Insoweit ist dann allerdings nicht nur ein möglicher steuerlicher Vorteil durch das Aufschieben der Gewinne zu beachten, sondern ebenso sind die Auswirkungen auf die Handelsbilanz und daraus ableitbare Kennziffern zu bedenken.
- Für die Zusage später auszahlbarer **Gratifikationen**, Tantiemen o.Ä. für das Jahr 2019 darf in der Bilanz zum 31.12.2019 nur dann gewinnmindernd eine Rückstellung gebildet werden, wenn die Zusage noch im Jahr 2019 erfolgt.
- Werden **Instandhaltungs- oder Modernisierungsaufwendungen** noch im Jahr 2019 durchgeführt, entstehen sofort abziehbare Betriebsausgaben. Soweit es sich um notwendige Instandsetzungsarbeiten handelt, die erst in den ersten drei Monaten des folgenden Geschäftsjahrs nachgeholt werden, besteht die Verpflichtung zur Bildung einer Rückstellung.

- Soweit an vergangenen Bilanzstichtagen **Teilwertabschreibungen** vorgenommen wurden, z.B. weil sich eine Investition als Fehlmaßnahme herausgestellt hat, darf der niedrige Wertansatz nur dann beibehalten werden, wenn der Stpfl. nachweist, dass auch zum aktuellen Bilanzstichtag die Gründe für den niedrigeren Wertansatz noch gegeben sind. Es sollten entsprechende Nachweise erbracht und dokumentiert werden, um einen Ansatz des Wirtschaftsguts mit den höheren Anschaffungs- oder Herstellungskosten und die damit verbundene Gewinnerhöhung zu verhindern.
- Beim **Vorratsvermögen** ist zwingend eine Abwertung vorzunehmen, wenn der Marktpreis zum Bilanzstichtag unter den Anschaffungskosten liegt. Insoweit ist eine Dokumentation der Preise zum Bilanzstichtag vorzunehmen und für wichtige Bestände an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sollten ggf. aktuelle Marktpreise bei den Lieferanten abgefragt werden.
- Im Bereich der Rückstellungspassivierung ist der Dokumentation der Sachverhalte zum Bilanzstichtag eine große Bedeutung beizumessen. Dies gilt z.B. für **Gewährleistungsrückstellungen**. Pauschalrückstellungen werden insoweit von der Finanzverwaltung regelmäßig nur auf Basis der Erfahrungen aus der Vergangenheit akzeptiert. Dies erfordert, dass Aufwand für Gewährleistungsfälle separat erfasst wird und damit nachgewiesen werden kann, welcher Gewährleistungsaufwand durchschnittlich bezogen auf den Umsatz im Unternehmen anfällt. Hinsichtlich der Bildung von Rückstellungen für Gewährleistungsansprüche aus konkreten Werkmängeln ist nach der Rechtsprechung erforderlich, dass bis zum Bilanzstichtag der Vertragsbeteiligte Kenntnis von dem Mangel erlangt hat (so aktuell bestätigt durch Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 28.8.2018, Aktenzeichen X B 48/18). Auch dies sollte sorgfältig dokumentiert werden. Ist dem Unternehmer bekannt, dass gelieferte Waren oder erbrachte Leistungen fehlerhaft sind und Nachbesserungen erfordern, hat der Vertragspartner zum Bilanzstichtag aber noch keine Kenntnis von dem Mangel, so kann eine Rückstellung für den voraussichtlich entstehenden Aufwand noch nicht gebildet werden.

12 Vermeidung der Abzinsung von Verbindlichkeiten

Verbindlichkeiten werden in der Handelsbilanz grundsätzlich nicht abgezinst. Dies betrifft auch unverzinsliche oder niedrig verzinsliche Verbindlichkeiten. Dagegen ist für die steuerliche Gewinnermittlung gesetzlich festgelegt, dass unverzinsliche Verbindlichkeiten mit einer Laufzeit von mindestens einem Jahr, die nicht auf einer Anzahlung oder Vorausleistung beruhen, zwingend mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen sind. Auch kurzfristig kündbare, jedoch auf eine längere Laufzeit angelegte unverzinsliche Verbindlichkeiten, deren Restlaufzeiten zum Bilanzstichtag weder bestimmt noch auch nur annähernd bestimmbar sind, sind abzuzinsen.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 22.5.2019 (Aktenzeichen X R 19/17) jedenfalls für das Jahr 2010 die Verfassungsmäßigkeit des gesetzlich bestimmten Zinssatzes bestätigt. Für das Jahr 2010 habe sich das niedrigere Marktzinsniveau noch nicht derart strukturell verfestigt, dass es dem Gesetzgeber nicht noch zuzubilligen gewesen wäre, aus Vereinfachungsgründen an dem statischen Abzinsungssatz von 5,5 % festzuhalten. Ob dies aktuell auch noch gilt, ist strittig.

Diese Abzinsung führt zunächst zu einem deutlichen Abzinsungsertrag, der zu versteuern ist und erst in den folgenden Jahren zu entsprechenden Aufzinsungsaufwendungen. Äußerst nachteilig sind die Folgen bei Verbindlichkeiten mit unbestimmter Laufzeit. Lässt sich die Laufzeit auch nicht im Schätzungswege ermitteln, so ist ein Abzinsungsfaktor von 0,502 zu verwenden.

Handlungsempfehlung:

Die steuerbilanzielle Abzinsungspflicht kann durch Vereinbarung einer sehr niedrigen Verzinsung verhindert werden. Schon eine Verzinsung von z.B. 0,5 % oder 1 % genügt, um der Abzinsungspflicht zu entgehen.

Die Abzinsung einer zunächst unverzinslichen Verbindlichkeit entfällt allerdings dann, wenn später eine Verzinsung vereinbart wird. Allerdings muss die Zinsabrede bis zum Bilanzstichtag getroffen sein. Zeitlich nach dem jeweiligen Bilanzstichtag getroffene Zinsabreden können – selbst wenn sie zivilrechtlich rückwirkend erfolgten – wegen des bilanzsteuerrechtlichen Stichtagsprinzips sowie des allgemeinen steuerlichen Rückwirkungsverbots erst für künftige Wirtschaftsjahre berücksichtigt werden. Dies hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 22.5.2019 (Aktenzeichen X R 19/17) bestätigt.

Hinweis:

Insofern sollte geprüft werden, ob unverzinsliche Verbindlichkeiten bestehen und ggf. die Abzinsung mittels Zinsvereinbarung noch bis zum 31.12.2019 (soweit dies mit dem Bilanzstichtag einhergeht) vermieden werden kann.

13 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 nach Bildung der Rücklage erfolgen.

Die Frist von vier Jahren verlängert sich bei **neu hergestellten Gebäuden auf sechs Jahre**, wenn mit ihrer Herstellung vor dem Schluss des vierten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahres begonnen worden ist. Insoweit bestimmt das Gesetz nicht weiter, wann mit dem Bau des Gebäudes „begonnen“ wird. Mit Urteil vom 9.7.2019 (Aktenzeichen X R 7/17) hat der Bundesfinanzhof hierzu klargestellt:

- Der Herstellungsbeginn ist anzunehmen, wenn das Investitionsvorhaben „ins Werk gesetzt“ wird. Dies kann vor den eigentlichen Bauarbeiten liegen.
- Ein sicheres Indiz für einen Herstellungsbeginn ist die Stellung des Bauantrags, es sei denn, das hergestellte Gebäude stimmt nicht mit dem genehmigten Gebäude überein. Das „Ins-Werk-Setzen“ und damit der Beginn der Herstellung im Zusammenhang mit der betroffenen steuerlichen Vorschrift zur Gewinnübertragung muss aber nicht zwingend mit der Stellung eines Bauantrags verbunden sein. Auch Handlungen in dessen Vorfeld können ausreichen. Im Einzelnen ist dies höchstrichterlich allerdings nicht geklärt.
- Reine Vorbereitungsarbeiten in der Entwurfsphase reichen nicht aus, um von dem Beginn der Herstellung ausgehen zu können. So reicht es nicht aus, dass (erste) Herstellungskosten im bilanzsteuerlichen Sinne im Zusammenhang mit dem späteren Objekt entstehen, die zu aktivieren sind.

Handlungsanweisung:

Falls in der Bilanz also noch Rücklagen aus bislang unversteuerten 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.

14 Möglichkeiten der Gewinnverlagerung bei Einnahmenüberschussrechnung

Bei Freiberuflern, Kleingewerbetreibenden, Land- und Forstwirten und daneben auch bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, wird der **Gewinn bzw. der Überschuss regelmäßig durch eine Einnahmenüberschussrechnung 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 2019 in das Jahr 2020 zu verschieben:

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

Bei **regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen** (z.B. Zinsen, Mieten oder Beiträge), die wirtschaftlich dem abgelaufenen Jahr zuzuordnen sind, wird ein Zufluss in dem Jahr dann noch angenommen, wenn diese tatsächlich innerhalb kurzer Zeit (höchstens zehn Kalendertage) nach dem Jahreswechsel fällig sind und zufließen. Für Ausgaben gilt Entsprechendes. So ist z.B. eine Zahlung bis zum 10.1.2020 für eine 2019 betreffende regelmäßige Wartungs- oder Reinigungsleistung oder eine Miete noch in 2019 anzusetzen, wenn die Zahlung auch innerhalb des Zehn-Tages-Zeitraums fällig ist.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind die **Umsatzsteuer-Vorauszahlungen** als regelmäßig wiederkehrende Ausgaben einzustufen. Dies bedeutet, dass die bis zum 10.1.2020 geleistete Umsatzsteuer-Vorauszahlung für den Monat Dezember bzw. für das vierte Quartal bzw. bei Dauerfristverlängerung für November des Vorjahrs grundsätzlich noch dem Jahr 2019 als Ausgabe zuzuordnen ist.

Hinweis:

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

Andererseits existiert eine gesetzliche Ausnahme vom Zufluss-/Abflussprinzip für **Nutzungsüberlassungen über einen Zeitraum von mehr als fünf Jahren**. Wird z.B. die Miete über oder eine Leasingrate für einen Zeitraum von mehr als fünf Jahren im Voraus beglichen, so sind die Ausgaben nicht im Jahr der Zahlung in voller Höhe als Betriebsausgaben abzugsfähig, sondern sind auf den Vorauszahlungszeitraum zu verteilen. Dies gilt aber entsprechend auch für die Einnahmenseite. So hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 4.6.2019 (Aktenzeichen VI R 34/17) die zeitlich verteilte Vereinnahmung eines einmaligen Gestattungsentgelts (im Streitfall 638 250 €) bei einem Landwirt zugelassen, der dieses für die Überlassung von landwirtschaftlichen Flächen für die Durchführung von naturschutzrechtlichen Ausgleichsmaßnahmen erhielt.

Für Personengesellschaften

15 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 2019 mit Verlusten zu rechnen ist, sollte deren steuerliche Verrechenbarkeit mit anderen Einkünften geprüft werden. Ist eine steuerliche Verrechenbarkeit im Jahr 2019 nicht oder nicht vollständig zu realisieren, weil durch die Verluste das Kapitalkonto negativ würde oder dieses bereits im negativen Bereich ist, sind diese nur mit Gewinnanteilen aus dem Gesellschaftsanteil in Folgejahren verrechenbar (verrechenbare Verluste). Das Verlustverrechnungspotenzial kann unter Umständen durch geeignete Maßnahmen, die allerdings noch in 2019 ergriffen werden müssen, erhöht werden.

Handlungsempfehlung:

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

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

16 Wertverluste durch Ausfall von Kapitalanlagen steuerlich geltend machen

Der Bundesfinanzhof hatte klargestellt, dass Verluste aus dem Verfall von Optionen o.Ä. und ebenso der insolvenzbedingte Ausfall einer privaten Darlehensforderung als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen geltend gemacht werden können. Dieser Rechtsprechung wollte der Gesetzgeber mit einer gesetzlichen Einschränkung begegnen. Nach aktuellem Stand des Gesetzgebungsverfahrens wird dies nun nicht mehr weiterverfolgt.

Handlungsempfehlung:

Aktuell ist noch offen, ob tatsächlich auf die gesetzliche Einschränkung verzichtet wird. Im Einzelfall ist sehr sorgfältig zu prüfen, ob es angezeigt ist, bereits eingetretene Verluste z.B. aus privaten Forderungen noch bis zum 31.12.2019 zu realisieren und deren steuerliche Geltendmachung anzustreben. Derartige Verluste können allerdings nur mit positiven Kapitaleinkünften verrechnet werden und nicht etwa mit Einkünften anderer Einkunftsarten.

Soweit im Jahr 2019 Verluste z.B. aus Optionen oder Knock-Out-Zertifikaten angefallen sind, ist zu beachten, dass diese von den Banken nicht in jedem Fall als steuerlich anzuerkennende Verluste eingestuft werden. In diesem Fall müssen die Verluste in der Einkommensteuererklärung für 2019 geltend gemacht werden.

Für Hauseigentümer

17 Überprüfung der Miete bei verbilligter Vermietung

Wird eine Wohnung verbilligt vermietet – was insbesondere bei der Vermietung an nahe Angehörige vorkommt, so ist zu beachten, dass gesetzlich ggf. der Werbungskostenabzug eingeschränkt ist. Insoweit gilt:

- Beträgt das Entgelt bei auf Dauer angelegter Wohnungsvermietung mindestens 66 % der ortsüblichen Miete, gilt die Wohnungsvermietung als entgeltlich und die auf die Wohnung entfallenden Werbungskosten können in vollem Umfang geltend gemacht werden.
- Beträgt die Miete dagegen weniger als 66 % der ortsüblichen Marktmiete, so können Werbungskosten nur anteilig geltend gemacht werden; die Miete ist auch in diesem Fall in vollem Umfang als Einnahme anzusetzen.

Wird der Werbungskostenabzug eingeschränkt, so kann sich dies sehr nachteilig auswirken, insbesondere dann, wenn umfangreiche Erhaltungsaufwendungen anfallen oder Finanzierungskosten und Abschreibungen zu berücksichtigen sind.

Bei der ortsüblichen Marktmiete soll es sich um die Kaltmiete zzgl. gezahlter Umlagen handeln. Maßgeblich ist dabei die Miete für eine Wohnung in vergleichbarer Lage, vergleichbarer Art und Ausstattung.

Der Vergleich der vereinbarten Miete mit der ortsüblichen Miete ist nun nicht nur bei Abschluss des Mietverhältnisses vorzunehmen, sondern auch bei einem laufenden Mietverhältnis. Nimmt der Vermieter bei einem laufenden Mietverhältnis keine Mieterhöhungen vor und steigt andererseits die ortsübliche Miete – wie aktuell in größeren Städten –, so kann dies dazu führen, dass ab einem gewissen Punkt die 66 %-Grenze unterschritten wird und eine deutliche Einschränkung des Werbungskostenabzugs greift.

Handlungsempfehlung:

Im Falle einer verbilligten Vermietung sollte regelmäßig die vereinbarte Miete mit der aktuellen ortsüblichen Miete verglichen werden. Dabei können Mieten für vergleichbare Wohnungen oder Angaben aus einem Mietspiegel herangezogen werden. Die ermittelten Zahlen sollten dokumentiert werden. Droht ein Unterschreiten der 66 %-Grenze, so ist zu prüfen, ob eine Mieterhöhung sinnvoll ist und durchgesetzt werden kann.

Des Weiteren ist bei Mietverträgen mit nahen Angehörigen, wie z.B. den eigenen Kindern, stets darauf zu achten, dass die Anerkennung des Mietverhältnisses – und damit des Werbungskostenabzugs – daran

geknüpft ist, dass die Vertragsbeziehungen einem Fremdvergleich standhalten und die vertraglichen Vereinbarungen auch tatsächlich durchgeführt werden.

18 Sicherung des Werbungskostenabzugs für 2019

Die zeitliche Zuordnung von Werbungskosten bei Vermietungsobjekten erfolgt steuerlich nach dem Abflussprinzip. Werbungskosten können also noch in 2019 angesetzt werden, wenn diese bis zum 31.12.2019 durch Zahlung geleistet werden. Um bereits die Steuerlast des Jahrs 2019 zu mindern, sollte der Jahreswechsel 2019/2020 Anlass sein für folgende Überlegungen:

- Kurzfristig anstehende Reparaturen/Instandhaltungen sollten noch in das Jahr 2019 vorgezogen werden.
- Es ist darauf zu achten, dass in 2019 z.B. von Handwerkern erbrachte Leistungen auch noch in 2019 abgerechnet und gezahlt werden, da – sofern es sich nicht um Herstellungskosten handelt, die nur zeitlich verteilt über Abschreibungen geltend gemacht werden können – für den steuerlichen Ansatz der Zahlungszeitpunkt entscheidend ist.
- Geprüft werden kann das Vorziehen von Ausgaben durch Zahlung vor Fälligkeit oder auch durch Leistung von Vorauszahlungen. Vorauszahlungen werden steuerlich allerdings nur dann anerkannt, wenn hierfür vernünftige wirtschaftliche Gründe vorliegen. Die Leistung von Vorauszahlungen ist insbesondere dann sinnvoll, wenn die Leistung erbracht, aber von dem Handwerker noch nicht abgerechnet wurde und hinsichtlich der bis zum 31.12.2019 bereits erbrachten Teilleistungen.
- Bei regelmäßig wiederkehrenden Aufwendungen, wie z.B. monatlichen Kosten des Hausmeisters oder der Treppenhausreinigung, ist ein Ansatz des für Dezember 2019 fälligen Betrags regelmäßig dann noch in 2019 vorzunehmen, wenn die Zahlung bis zum 10.1.2020 fällig ist und bis dahin auch tatsächlich erfolgt.

Hinweis:

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

Zu beachten ist, dass Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht sofort als Werbungskosten, sondern nur zeitlich verteilt über die Abschreibung geltend gemacht werden können. Die Abgrenzung zwischen Erhaltungskosten einerseits und Herstellungskosten andererseits kann im Einzelfall schwierig sein. Insoweit werden per gesetzlicher Annahme zu den Herstellungskosten auch Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen gezählt, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen (sog. anschaffungsnahe Herstellungskosten). Diese Aufwendungen erhöhen die Bemessungsgrundlage der Abschreibung und sind nicht als Werbungskosten sofort abziehbar.

Besonderer Beachtung bedarf, dass ein Werbungskostenabzug bei einem Vermietungsobjekt nur dann möglich ist, wenn mit dem Objekt eine Überschusserzielungsabsicht besteht. Insoweit ist auf folgende Aspekte hinzuweisen, die im Hinblick auf das Jahresende und damit auch dem Ende des steuerlichen Veranlagungszeitraums wichtig sind:

- Bei der Vermietung von Wohnraum wird grundsätzlich davon ausgegangen, dass bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit eine Einkünfteerzielungsabsicht besteht. Dies gilt auch dann, wenn über einen längeren Zeitraum die Werbungskosten die Einnahmen übersteigen.
- Aber auch bei der Vermietung von Wohnraum können Zweifel an dem Bestehen einer Einkünfteerzielungsabsicht aufkommen. Dies gilt vor allem bei länger andauerndem Leerstand. In diesen Fällen sollte sorgfältig dokumentiert werden, welche Bemühungen zur (Wieder-)Vermietung angestellt wurden. Hierzu kann z.B. ein Nachweis über geschaltete Vermietungsanzeigen und Wohnungsbesichtigungen von potenziellen Interessenten hilfreich sein.
- Bei Gewerbeimmobilien wird nicht grundsätzlich eine Einkünfteerzielungsabsicht unterstellt, sondern diese ist für das einzelne Objekt nachzuweisen. Hierzu ist eine Prognose der Einkünfte über den Nutzungszeitraum, welcher typischerweise mit 30 Jahren angesetzt werden kann, zu erstellen. Der Prognosezeitraum beginnt grds. mit Kauf z.B. Herstellung der Immobilie. Erfolgt dagegen bspw. ein Umbau des Objektes, welcher eine gänzlich andere

Nutzung ermöglicht, so beginnt ein neuer Prognosezeitraum, wie der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 19.2.2019 (Aktenzeichen IX R 16/18) klargestellt hat.

- Die Einkünfteerzielungsprognose ist stets auf das einzelne Objekt zu beziehen, auch wenn sich auf einem zivilrechtlich einheitlichen Grundstück mehrere Vermietungsobjekte befinden. Maßgeblich zur Abgrenzung des Vermietungsobjektes ist die Frage des Nutzungs- und Funktionszusammenhangs.

19 Sonderabschreibung zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus

In Kraft getreten ist die steuerliche Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau. Gefördert werden grds. Baumaßnahmen, durch die auf Grund eines **nach dem 31.8.2018 und vor dem 1.1.2022 gestellten Bauantrags** oder einer in diesem Zeitraum getätigten Bauanzeige neuer, bisher nicht vorhandener Wohnraum in einem Gebäude (neu oder Bestand) geschaffen wird. Die neue Sonderabschreibung ist neben der regulären linearen AfA (2 %) vorzunehmen und beträgt im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden drei Jahren bis zu jährlich 5 %. Damit können insgesamt in den ersten vier Jahren bis zu 28 % der Anschaffungs-/Herstellungskosten steuerlich geltend gemacht werden. Die Bemessungsgrundlage für die >Sonderabschreibungen ist allerdings auf maximal 2 000 € je qm Wohnfläche begrenzt.

Die Sonderabschreibung ist an weitere Voraussetzungen geknüpft. Wesentlich ist insbesondere, dass die **Anschaffungs- oder Herstellungskosten 3 000 € je Quadratmeter nicht übersteigen dürfen**. Fallen höhere Anschaffungs- oder Herstellungskosten an, führt dies ohne weiteren Ermessensspielraum zum vollständigen Ausschluss der Förderung. Auch nachträgliche Anschaffungskosten innerhalb der ersten drei Jahre nach Ablauf des Jahres der Anschaffung/Herstellung können zum Überschreiten dieser Schwelle und damit zur nachträglichen Rückgängigmachung der Sonderabschreibung führen.

Handlungsempfehlung:

Werden aktuell grds. förderfähige Baumaßnahmen vorgenommen, so muss insbesondere die Begrenzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf 3 000 € je Quadratmeter beachtet werden.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

20 Neues aus der Gesetzgebung

a) JStG 2019: Einführung einer Legaldefinition der Anschaffungskosten von Anteilen an Kapitalgesellschaften i.S.d. § 17 EStG

Konkret ist für Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter eine Ergänzung des § 17 EStG um einen neuen Abs. 2a vorgesehen, um damit – in Reaktion auf die Rechtsprechung des IX. Senats des BFH aus dem Jahr 2017 – eine Legaldefinition der Anschaffungskosten von Anteilen an Kapitalgesellschaften i.S.d. § 17 EStG einzuführen. Im Ergebnis soll die bisherige Sichtweise nach der Rechtslage vor dem MoMiG für steuerliche Zwecke wiederhergestellt werden.

Zu den nachträglichen Anschaffungskosten von Anteilen i.S.d. § 17 EStG gehören auch zum einen Darlehensverluste, soweit die Gewährung des Darlehens oder das Stehenlassen des Darlehens in der Krise der Gesellschaft gesellschaftsrechtlich veranlasst war; zum anderen Ausfälle von Bürgschaftsregressforderungen und vergleichbaren Forderungen, soweit die Hingabe oder das Stehenlassen der betreffenden Sicherheit gesellschaftsrechtlich veranlasst war. Darüber hinaus soll in Bestätigung der bisherigen Rechtslage geregelt werden, dass auch offene und verdeckte Einlagen (z.B. Nachschüsse) zu nachträglichen Anschaffungskosten führen.

Voraussetzung für die Berücksichtigung von Darlehensverlusten als nachträgliche Anschaffungskosten soll die gesellschaftsrechtliche Veranlassung sein. Hierzu definiert Satz 4, dass eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung gegeben ist, wenn ein fremder Dritter das Darlehen oder Sicherungsmittel bei sonst gleichen Umständen zurückgefordert oder nicht

gewährt hätte, d.h., wenn die Hingabe oder das Stehenlassen von Darlehen an die Kapitalgesellschaft nicht zu fremdüblichen Konditionen gewährt wurde.

Hinweis:

Das weitere Gesetzgebungsverfahren ist aufmerksam zu beobachten. Es ist zu erwarten, dass dieses noch im Dezember 2019 abgeschlossen werden wird.

Handlungsempfehlung:

Hinsichtlich der praktischen Anwendung einer etwaigen Neuregelung kann jedenfalls schon jetzt empfohlen werden, die **gesellschaftsrechtliche Veranlassung gewährter Darlehen** bzw. sonstiger Sicherheiten sorgfältig zu dokumentieren, z.B. in Form von Belegen über die Ablehnung der Darlehensgewährung durch ein Kreditinstitut.

b) Rückführung des Solidaritätszuschlags

Da nur Zahler von Lohnsteuer und veranlagter Einkommensteuer von der Erhebung des Solidaritätszuschlags entlastet werden sollen, bedeutet dies für Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter, dass der Solidaritätszuschlag weiterhin nicht nur auf die Körperschaftsteuer erhoben werden soll, sondern auch auf die sog. Abgeltungsteuer, mit der im Grundsatz Gewinnausschüttungen belastet werden.

Hinweis:

Die weitere Rechtsentwicklung ist aufmerksam zu beobachten, insbesondere unter dem Aspekt der angekündigten Prüfung der Verfassungswidrigkeit einer weiteren Erhebung des Solidaritätszuschlags über das Jahr 2019 hinaus. Sollten Gewinnausschüttungen weiterhin der Abgeltungsteuer und dem Solidaritätszuschlag unterliegen, so wäre im konkreten Einzelfall zu prüfen, ob ein Antrag auf Besteuerung nach der tariflichen Einkommensteuer in Betracht kommt (wenn dadurch die Belastung mit dem Solidaritätszuschlag vermieden werden könnte) und ob sich insoweit eine geringere Steuerlast ergeben könnte.

21 Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel

a) Bilanzpolitik: Bedeutung der HGB-Größenklassen

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

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

Die Größenklassen des § 267 HGB sind wie folgt:

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

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

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

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

b) Bilanzpolitik: Besondere Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften

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

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

Damit verbunden 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 nicht zum Kreis der Kleinstunternehmen gehören 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 Kleinstkapitalgesellschaften in Frage.

Hinweis:

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

Handlungsempfehlung:

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

c) Mindestbesteuerung durch ergebnispolitische Maßnahmen vermeiden

Auch Kapitalgesellschaften unterliegen der mit dem Begriff „**Mindestbesteuerung**“ bezeichneten gesetzlichen Regelung des § 10d EStG, nach der ein steuerlicher Verlustvortrag im Einzelfall nur begrenzt genutzt werden kann. Konkret ordnet die Vorschrift, deren

Verfassungsmäßigkeit derzeit immer noch auf dem Prüfstand des BVerfG steht, an, dass in vorhergehenden Jahren noch nicht verrechnete Verluste in Gewinnjahren nur noch i.H.v. 1 Mio. € (sog. Sockelbetrag) unbeschränkt verrechnet werden dürfen. Die über diesen Sockelbetrag hinausgehenden positiven Einkünfte können nur zu 60 % sofort mit dem Verlustvortrag verrechnet werden, so dass es in der Höhe der verbleibenden 40 % zur sog. Mindestbesteuerung kommt.

Handlungsempfehlung:

Vor diesem Hintergrund sollte der Jahreswechsel 2019/2020 Anlass sein, in Verlustsituationen durch geeignete Maßnahmen das Entstehen oder die Erhöhung eines nur begrenzt abzugsfähigen Verlustvortrags zu vermeiden.

Hinweis:

Wird für 2019 mit einem positiven Ergebnis gerechnet und bestehen Verlustvorträge, so muss die Wirkung der Mindestbesteuerung geprüft werden, da diese trotz ausreichend hoher Verlustvorträge zu einer Steuerbelastung führen kann.

22 Wichtige aktuelle Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen für GmbH und Gesellschafter

Nachfolgend sind wichtige in 2019 veröffentlichte finanzgerichtliche Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen zusammengefasst, die für die GmbH und ihre Gesellschafter Anlass sein können, bestehende Gestaltungen und Vereinbarungen zu überprüfen:

Organschaft

– **Körperschaftsteuerliche Organschaft – Durchführung des Ergebnisabführungsvertrags:** Die körperschaftsteuerliche Organschaft bietet u.a. die Möglichkeit, Verluste der Organgesellschaft mit steuerlicher Wirkung beim Organträger geltend zu machen, so dass Gewinne und Verluste innerhalb eines Konzerns verrechnet werden können. Die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft setzt dabei u.a. den Abschluss eines Ergebnisabführungs- bzw. Gewinnabführungsvertrags (EAV) voraus, der nach § 14 KStG „auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt“ werden muss.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des Schleswig-Holsteinischen FG vom 6.6.2019 (Aktenzeichen 1 K 113/17, EFG 2019, 1714) zu sehen, mit dem dieses sich insbesondere mit der Problematik der tatsächlichen Durchführung eines EAV befasst hat. Dabei ist das Schleswig-Holsteinische FG zu dem Ergebnis gekommen, dass der zwischen einer Organgesellschaft und einer Organträgerin geschlossene EAV dann nicht i.S.d. gesetzlichen Vorschriften tatsächlich durchgeführt wird, wenn die Organgesellschaft den ihr gegenüber der Organträgerin zustehenden Anspruch auf Verlustübernahme in ihrer Bilanz nicht ausweist. Das gilt selbst dann, wenn die Organträgerin der Organgesellschaft den Verlustbetrag später tatsächlich erstattet. Die Anerkennung setze den bilanziellen Ausweis der entsprechenden Forderung bzw. Verbindlichkeit aus dem EAV in den Jahresabschlüssen von Organträgerin und Organgesellschaft voraus. Bei einer Nichtdurchführung in den ersten fünf Jahren der Laufzeit des EAV entfällt die Anerkennung von Beginn an.

Hinweis:

In der Praxis sollte zur Sicherung der Anerkennung der Organschaft also sorgfältig darauf geachtet werden, dass die sich aus dem EAV ergebenden Ansprüche/Verbindlichkeiten auch zutreffend bilanziell abgebildet werden.

– **Körperschaftsteuerliche Organschaft – Notwendige Anpassung des Ergebnisabführungsvertrags:** Mit Urteil v. 10.5.2017 (Aktenzeichen I R 93/15, BStBl II 2019, 278) hatte der BFH entschieden, dass EAV bei Organschaften nur dann die Voraussetzungen des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a.F. erfüllen – und damit anerkannt werden können –, wenn der Gewinnabführungsvertrag bei wörtlicher Wiedergabe des § 302 AktG auch die Regelung des § 302 Abs. 4 AktG enthält. In Alt-Fällen war ein fehlender Verweis bzw. eine fehlende Wiedergabe des § 302 Abs. 4 AktG im Gewinnabführungsvertrag bisher nicht zu beanstanden (Billigkeitsregelung des BMF aus 2005). Vor diesem Hintergrund ist nun die BMF-Vertrauensschutzregelung zu sehen (BMF v. 3.4.2019, IV C 2 – S 2770/08/10004 :001, BStBl I 2019, 467), mit der geregelt wird, dass EAV, die von der Billigkeitsregelung umfasst

waren, der Anerkennung der Organschaft nicht entgegenstehen, wenn diese bis zum Ablauf des 31.12.2019 an die Regelung des § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG (sog. dynamischer Verweis) angepasst werden. In diesen Fällen liegt auch kein Neuabschluss vor und die fünfjährige Mindestlaufzeit beginnt auch nicht von Neuem zu laufen.

Hinweis:

In einschlägigen Organschaftsfällen sollte der EAV also noch vor dem Jahresende angepasst werden, es sei denn, das Organschaftsverhältnis wird vor dem 1.1.2020 beendet. Generell ist anzuraten, EAV regelmäßig aus steuerlicher Sicht zu überprüfen.

- **Beendigung einer umsatzsteuerlichen Organschaft – Geschäftsveräußerung:** Mit besonderer Relevanz für den Bereich der Umstrukturierungen hat der BFH mit Urteil vom 26.6.2019 (Aktenzeichen XI R 3/17, www.stotax-first.de) entschieden, dass die im Rahmen der Beendigung einer Organschaft erfolgende Übertragung des Betriebsgrundstücks durch die frühere Organträgerin auf die frühere Organgesellschaft (Erwerberin) als nicht umsatzsteuerbare Geschäftsveräußerung anzusehen ist, wenn die Erwerberin die unternehmerische Tätigkeit des Organkreises fortführt. Dies soll selbst dann gelten, wenn die Organschaft einen oder mehrere Tage vor der Übertragung des Grundstücks geendet hat und daher die Fortführung der unternehmerischen Tätigkeit durch die Erwerberin vor der Übertragung des Grundstücks auf die Erwerberin erfolgt ist.

Steuerfragen auf der Gesellschaftsebene:

- **Steuerfreie Beteiligungserträge nach § 8b Abs. 2 KStG bei gewinn- und umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen:** Mit Urteil vom 19.12.2018 (Aktenzeichen I R 71/16, BStBl II 2019, 493) hat der BFH entschieden, dass die zu den Vorschriften der §§ 16 und 17 EStG ergangene Rechtsprechung, nach der gewinn- oder umsatzabhängige Kaufpreisforderungen erst im Zeitpunkt ihrer Realisation zu einem Veräußerungsgewinn führen, auch für Veräußerungsgewinne nach § 8b Abs. 2 KStG gilt. Der BFH führt dazu aus, dass ein Veräußerungsgewinn grundsätzlich im Veräußerungszeitpunkt entstehe und daher regelmäßig stichtagsbezogen auf den Veräußerungszeitpunkt zu ermitteln sei. Für Fälle der gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen sei hingegen auf die Realisation des Veräußerungsentgelts abzustellen, da der Veräußerer die Gewinne erst im Zeitpunkt des Zuflusses erziele. In späteren Jahren zufließende Kaufpreisbestandteile seien zwar Teil des Veräußerungsgewinns, aber erst im Zeitpunkt ihres Zuflusses ertragswirksam zu erfassen und gem. § 8b Abs. 2 KStG steuerlich außer Ansatz zu lassen.

Hinweis:

Von derartigen Sachverhalten gewinn- oder umsatzabhängiger Kaufpreisforderungen getrennt zu sehen sind solche Fälle, in denen nachträgliche Veränderungen des Veräußerungspreises aus einem Anteilsverkauf (sowie nachträglich angefallene Veräußerungskosten) eintreten; derartige Veränderungen wirken nach höchstrichterlicher Rechtsprechung auf den Veräußerungszeitpunkt zurück.

- **Steuerfreie Beteiligungserträge – Gewinnermittlung bei Anteilsveräußerung im Zusammenhang mit Währungskurssicherungsgeschäften:** Der BFH hat mit Urteil vom 10.4.2019 (Aktenzeichen I R 20/16, www.stotax-first.de) zur Berücksichtigung von Währungskurssicherungsgeschäften entschieden, dass das Ergebnis aus einem Devisentermingeschäft, das der Veräußerer vor der Veräußerung zum Zweck der Minimierung des Währungskursrisikos in Bezug auf den Veräußerungserlös abgeschlossen hat, in den nach § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG steuerfreien Veräußerungsgewinn einzubeziehen ist. Eine solche zusammengefasste Betrachtung hält das Gericht für geboten, wenn von Anfang an eine Wiederverkaufsabsicht für die erworbenen Gesellschaftsanteile bestand und die Devisentermingeschäfte ausschließlich der diesbezüglichen Kurssicherung dienen („Micro-Hedges“).
- **Nachträglicher Antrag eines sog. fortführungsgebundenen Verlustvortrags nach § 8d KStG:** § 8d KStG regelt als gesetzliche Ausnahme zu der Vorschrift des § 8c KStG zum Verlustabzug bei Körperschaften, dass nicht genutzte Verluste ausnahmsweise doch fortgeführt werden können, wenn die Körperschaft – verkürzt dargestellt – den nach § 8d KStG relevanten Geschäftsbetrieb („denselben Geschäftsbetrieb“) fortführt und einen entsprechenden Antrag stellt. Vor diesem Hintergrund ist das rechtskräftige Urteil des Thüringer FG vom 5.10.2018 (Aktenzeichen 1 K 348/18, EFG 2018, 1907) zu sehen, nach dem eine Kapitalgesellschaft das Wahlrecht, einen fortführungsgebundenen Verlustvortrag nach § 8d KStG geltend zu machen, bis zur materiellen Bestandskraft des

Körperschaftsteuer-Bescheids ausüben kann. Die gesetzliche Regelung beinhaltet keine Ausschlussfrist; eine solche lasse sich weder dem Gesetzeswortlaut noch der Gesetzesbegründung entnehmen. Das FG widersprach damit der Auffassung der Finanzverwaltung, wonach der Antrag ausschließlich in der erstmaligen Steuererklärung zu stellen und eine spätere Nachholung ausgeschlossen sei.

- **Finanzierung ausländischer Tochtergesellschaften:** In zwei Entscheidungen vom 27.2.2019 (Aktenzeichen I R 51/17, HFR 2019, 935, und I R 81/17, HFR 2019, 933) hat der BFH seine jüngste Änderung der Rechtsprechung bestätigt, wonach die Besicherung von Darlehen an eine ausländische Tochtergesellschaft zu den fremdüblichen Bedingungen gehört. Erfolgt keine Besicherung und erfolgt die Darlehenshingabe daher zu nicht fremdüblichen Bedingungen, so können Verluste aus einem Ausfall des Darlehens nach den Regelungen des AStG steuerlich nicht geltend gemacht werden.

Hinweis:

Die Auswirkungen dieser Rechtsprechungsänderung sind noch nicht vollends zu überblicken. Es ist aber angezeigt, die Finanzierung von Auslands-Tochtergesellschaften einer Überprüfung zu unterziehen.

- **Angemessenheit der Gewinnverteilung bei GmbH mit atypisch stiller Beteiligung:** Die Errichtung einer sog. „GmbH & Still“ kann unter verschiedenen Gestaltungsaspekten interessant sein. Neben der Möglichkeit, die Beteiligung des stillen Gesellschafters geheim zu halten, kann die stille Beteiligung als Finanzierungsmaßnahme z.B. der Herabsetzung der fixen Fremdfinanzierungskosten dienen, als Sanierungsmaßnahme in Betracht gezogen werden, Vehikel für eine Mitarbeiterbeteiligung sein wie auch als Mittel der Unternehmensnachfolge bzw. der Versorgung der Hinterbliebenen für den Todesfall des Geschäftsinhabers dienen. Mit seinem Urteil vom 14.5.2019 (Aktenzeichen 2 K 3371/18 F, EFG 2019, 1521) hat das FG Münster zur Frage der Angemessenheit der Gewinnverteilungsabrede bei einer GmbH entschieden, dass zwar der gesellschaftsvertraglich vereinbarten Gewinnverteilung an die Gesellschafter einer atypisch stillen Gesellschaft im Grundsatz steuerlich zu folgen ist, dass aber die Gewinnverteilung dann nicht anzuerkennen ist, wenn der alleinige Gesellschafter einer GmbH an dieser zugleich als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt ist und für die Gewinnverteilung nicht allein die Verhältnisse der Gesellschafter in der atypisch stillen Gesellschaft, insbesondere ihre Beiträge zum Gesellschaftszweck, maßgebend sind, sondern diese Verteilung von anderen Beziehungen zwischen den Gesellschaftern beeinflusst ist, die ihre Grundlage nicht im stillen Gesellschaftsverhältnis haben.

Hinweis:

In der Praxis sollte daher im Rahmen der gesellschaftsvertraglich festgelegten Gewinnverteilung sorgfältig dokumentiert werden, dass für die Gewinnverteilung allein die Verhältnisse der Gesellschafter in der atypisch stillen Gesellschaft und insbesondere ihre Beiträge zum Gesellschaftszweck maßgebend sein sollen.

Steuerfragen auf der Gesellschafterebene:

- **Zeitpunkt der Berücksichtigung eines Auflösungsverlusts nach § 17 Abs. 4 EStG:** Mit Beschluss vom 23.11.2018 (Aktenzeichen IX B 87/18, DStZ 2019, 97) hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung fortgeführt, nach der ein Auflösungsverlust in dem Jahr zu erfassen ist, in dem mit einer wesentlichen Änderung des bereits feststehenden Verlusts nicht mehr zu rechnen ist. Und ein Auflösungsverlust steht nach BFH-Auffassung fest, wenn der gemeine Wert des dem Stpfl. zugeteilten oder zurückgezahlten Vermögens einerseits (§ 17 Abs. 4 Satz 2 EStG) und die Liquidations- und Anschaffungskosten des Gesellschafters andererseits (§ 17 Abs. 4 Satz 1 EStG) feststehen. Gleiches gilt, wenn sicher ist, dass eine Zuteilung oder Zurückzahlung von Gesellschaftsvermögen an die Gesellschafter ausscheidet, und wenn die durch die Beteiligung veranlassten Aufwendungen feststehen.

Hinweis:

Wird der Auflösungsverlust „zu früh“ geltend gemacht, verliert der Stpfl. das Einspruchs- und ggf. das anschließende Klageverfahren, kann aber i.d.R. den Verlust in einem späteren VZ noch geltend machen. Wird der Verlust hingegen „zu spät“ geltend gemacht, scheidet die Verlustberücksichtigung aus, wenn die Steuerbescheide bereits bestandskräftig sind. Daher ist in einschlägigen Fällen dringend darauf zu achten, den Auflösungsverlust möglichst früh geltend zu machen und zudem die Bescheide für die betreffenden Jahre möglichst offen zu halten.

- **Ablösezahlung für Besserungsscheine als Bestandteil des Veräußerungspreises:** Zu dem der Gewinnermittlung nach § 17 Abs. 2 EStG zugrunde zu legenden Veräußerungspreis rechnet alles, was der Veräußerer für die übertragenen Anteile vom Erwerber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten aus dem Veräußerungsgeschäft als Gegenleistung erhält. Dazu hat der BFH mit Urteil vom 20.7.2018 (Aktenzeichen IX R 31/17, HFR 2019, 17) entschieden, dass eine Ablösezahlung für Besserungsscheine, die ein Erwerber an den Veräußerer von Kapitalanteilen, der auch Inhaber der Besserungsscheine ist, zahlt, dann als unselbständiger Bestandteil des Veräußerungspreises i.S.v. § 17 Abs. 2 EStG zu würdigen ist, wenn bei der Kapitalgesellschaft bis zum Zeitpunkt der Veräußerung ihrer Geschäftsanteile kein Besserungsfall gemäß Besserungsabrede eingetreten ist und die Ablösung nur dazu diente, dem Erwerber die Gewinnmöglichkeiten aus den Geschäftsanteilen an der Kapitalgesellschaft auf Dauer lastenfrei zu übertragen.

Hinweis:

Die Frage, ob zusätzlich vereinbarte Zahlungen i.R.d. Veräußerung einer Beteiligung als unselbständiger Teil des Kaufpreises zum Veräußerungsgewinn i.S.v. § 17 Abs. 2 EStG gehören oder einer anderen Einkunftsart oder dem nichtsteuerbaren Bereich zuzurechnen sind, hängt letztendlich davon ab, ob diesen Zahlungen eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zukommt.

- **Einzahlung in die Rücklagen als nachträgliche Anschaffungskosten „in letzter Minute“:** Mit Urteil vom 20.7.2018 (Aktenzeichen IX R 5/15, BStBl II 2019, 194) hat der BFH entschieden, dass Aufwendungen des Gesellschafters aus einer Einzahlung in die Kapitalrücklage zur Vermeidung einer Bürgschaftsinanspruchnahme zu nachträglichen Anschaffungskosten auf seine Beteiligung führen, und dass es bei dieser Frage der Berücksichtigung der Einzahlung in die Kapitalrücklage als nachträgliche Anschaffungskosten keine Rolle spielt, wie die GmbH den vom Gesellschafter eingezahlten Betrag verwendet. Es liegt auch kein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten i.S.d. § 42 Abs. 1 Satz 1 AO vor, wenn die zu gleichen Teilen beteiligten Gesellschafter einer GmbH in gleicher Höhe Einzahlungen in das Gesellschaftsvermögen leisten, damit die GmbH ihre betrieblichen Verbindlichkeiten gegenüber verschiedenen Gläubigern ablösen kann.

Hinweis:

Damit ist die besonders praxisrelevante Frage beantwortet, wie unter Geltung der aktuellen Rechtslage eine Zurverfügungstellung von Liquidität in Krisensituationen zu erfolgen hat, damit im Fall einer späteren Beendigung wenigstens nachträgliche Anschaffungskosten i.S.d. § 17 EStG gegeben sind und die Mittelzuführung somit zumindest steuerlich nicht vollends vergebens ist: Eine Einzahlung in die Rücklagen führt zur „Generierung nachträglicher Anschaffungskosten“. Insoweit ist die vorgesehene Änderung des § 17 EStG zu beachten und etwaige Gestaltungen auch vor diesem Hintergrund zu würdigen.

- **Finanzverwaltung zu nachträglichen Anschaffungskosten bei Veräußerungen i.S.d. § 17 EStG:** Mit Schreiben vom 5.4.2019 hat das BMF (Aktenzeichen IV C 6 – S 2244/17/10001, BStBl I 2019, 257) zur aktuellen BFH-Rechtsprechung zur Frage der Berücksichtigung sog. nachträglicher Anschaffungskosten bei der Gewinnermittlung nach § 17 EStG nach der zivilrechtlichen Neuordnung des Eigenkapitalersatzrechts durch das MoMiG Stellung genommen und inhaltlich die höchstrichterliche Rechtsprechung bestätigt. Danach ist in sog. Neufällen bei der Beurteilung des Anschaffungskostenbegriffs nach § 17 EStG nun der handelsrechtliche Begriff der Anschaffungskosten zugrunde zu legen (§ 255 Abs. 1 HGB). Daher sind nach aktueller Rechtslage nur noch solche Aufwendungen als nachträgliche Anschaffungskosten zu qualifizieren, die nach handels- und bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen zu einer offenen und verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft führen. Aufwendungen aus Fremdkapitalhilfen wie der Ausfall eines Darlehens oder der Ausfall mit einer Bürgschaftsregressforderung führen danach grundsätzlich nicht mehr zu Anschaffungskosten der Beteiligung. Bei Altfällen, bei denen eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum 27.9.2017 geleistet wurde oder eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist, sind die bisherigen Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen wegen des vom BFH formulierten Vertrauensschutzes weiter anzuwenden.

Hinweis:

Insoweit ist allerdings die vorgesehene Anpassung des § 17 EStG zu beachten, nach der die bisherige Sichtweise zur Rechtslage vor MoMiG für steuerliche Zwecke wiederhergestellt werden soll. Dies soll auf Antrag auch rückwirkend anwendbar sein.

- **Abgeltungsteuer – Antrag auf Regelbesteuerung bei erst nachträglich erkannter vGA:** Mit Urteil vom 14.5.2019 (Aktenzeichen VIII R 20/16, BStBl II 2019, 586) hat der BFH sich mit der Frist für den Antrag auf Regelbesteuerung befasst und entschieden, dass Stpfl. mit Kapitalerträgen aus einer unternehmerischen Beteiligung den Antrag auf Regelbesteuerung (anstelle der Abgeltungsteuer) spätestens zusammen mit der Einkommensteuererklärung stellen müssen, um so die anteilige Steuerfreistellung im Rahmen des sog. Teileinkünfteverfahrens zu erlangen. Dies gilt auch dann, wenn sich das Vorliegen von Kapitalerträgen erst durch die Annahme einer vGA im Rahmen einer Außenprüfung ergibt. Nach der BFH-Entscheidung würde mit der Abgabe der Einkommensteuererklärung die Frist zur Ausübung des Antragsrechts nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG selbst dann ablaufen, wenn die Erklärung unrichtig und nach § 153 AO zu korrigieren ist.

Hinweis:

Der BFH formuliert zugleich eine Gestaltungsempfehlung: Der Stpfl. könne sein Antragsrecht ja auch vorsorglich ausüben. Verzichte er auf einen solchen vorsorglichen Antrag, trage er das Risiko einer unzutreffenden Beurteilung von Einkünften im Rahmen seiner Steuererklärung. Wolle der unternehmerisch beteiligte Gesellschafter in Bezug auf die Einhaltung der Antragsfrist sicher sein, müsse er spätestens in bzw. mit der Einkommensteuererklärung einen vorsorglichen Antrag stellen. Dabei darf allerdings auch nicht übersehen werden, dass der zur Rede stehende Antrag den Stpfl. für insgesamt fünf VZ bindet (dabei erstmals für den VZ, für den der Antrag gestellt wurde).

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

Der anstehende Jahreswechsel sollte zum Anlass genommen werden, bestehende Vereinbarungen zwischen der GmbH und ihren Gesellschaftern bzw. Gesellschafter-Geschäftsführern in Hinblick auf vGA-Risiken zu überprüfen, wobei insbesondere die nachfolgend genannten, zumeist im Jahr 2019 bekannt gewordenen finanzgerichtlichen Entscheidungen zu beachten sind. Die Überprüfung der Vereinbarungen könnte nach Art einer **Checkliste** strukturiert anhand folgender Schwerpunkte erfolgen:

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

Übergreifende Fragen

- **Tatsächliche Verständigung über das Vorliegen von vGA:** Mit Beschluss vom 31.1.2019 (Aktenzeichen VIII B 41/18, DStZ 2019, 448) hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung bestätigt und ausgeführt, dass im Rahmen einer tatsächlichen Verständigung, die anlässlich einer Außenprüfung bei einer GmbH zum Vorliegen von vGA abgeschlossen wird, auch geregelt werden kann, welchem der Gesellschafter die vGA zuzurechnen sind.

Hinweis:

Zugleich hat der BFH bestätigt, dass sog. tatsächliche Verständigungen nur zulässig sind über Sachverhaltsfragen, nicht aber über „reine“ Rechtsfragen (also Fragen der rechtlichen Würdigung eines Sachverhalts).

Geschäftsführerverträge (Gesamtausstattung, Nebenleistungen)

- **Angemessenheit von Beraterhonoraren:** Mit Urteil vom 12.9.2018 (Aktenzeichen I R 77/16, HFR 2019, 288) hat der BFH anlässlich eines Beratervertrags zwischen einer GmbH und ihrem Gesellschafter das Vorliegen von vGA bejaht, weil die vertraglichen Vereinbarungen einem Fremdvergleich nicht standhielten, da diese hinsichtlich Art und Umfang der Leistungen sowie des Zeitpunkts, zu dem diese erbracht werden mussten, nicht hinreichend konkret formuliert waren.

Hinweis:

Beraterverträge zwischen GmbH und Gesellschafter (oder zwischen GmbH und einer nahestehenden Person) müssen entsprechend den Vereinbarungen, die mit einem fremden Dritten getroffen werden würden, ausreichend konkret beschreiben, welche Leistungen zu erbringen sind.

- **Gutschriften auf einem Arbeitszeitkonto eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers als vGA zu qualifizieren:** Mit rechtskräftigem Urteil vom 5.9.2018 (Aktenzeichen 7 K 3531/16 L, EFG 2018, 1799) hat das FG Münster die BFH-Rechtsprechung fortgeführt, nach der Gutschriften, die einem Arbeitszeitkonto (Zeitwertkonto) eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers zugeführt werden, keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sondern Einkünfte aus Kapitalvermögen sind, weil es sich dabei um vGA handelt. Denn mit einer solchen Vereinbarung erfolge eine mit der Organstellung unvereinbare Abgeltung von Überstunden.

Pensionszusagen/Altersversorgung (insbesondere Erdienbarkeit und Finanzierbarkeit)

- **Nebeneinander von Pensionszahlungen und Geschäftsführerbezügen nicht zwingend als vGA zu qualifizieren:** Mit Urteil vom 25.7.2019 (Aktenzeichen 10 K 1583/19 K, EFG 2019, 1620) hat das FG Münster betreffend die Problematik der Annahme einer vGA auf Grund des Nebeneinanders von Pensionszahlungen und Geschäftsführerbezügen entschieden, dass die gleichzeitige Zahlung von Geschäftsführergehalt und Pension nicht zwingend zu einer vGA führen muss. Dies gelte dann, wenn der Fremdvergleich als gewahrt anzusehen und die Zahlung des Geschäftsführergehalts nicht als gesellschaftlich veranlasste Vorteilszuwendung einzuordnen ist.

Hinweis:

Das FG Münster hat als entscheidungsrelevant hervorgehoben, dass im Streitfall mit Pensionsbeginn die spätere Neueinstellung/Wiederbestellung noch nicht absehbar war, die erneute Geschäftsführertätigkeit/Wiederbestellung allein im Interesse der GmbH erfolgte, als Gehalt anstelle einer echten Leistungsvergütung nur eine „Anerkennungsvergütung“ gewährt wurde (die weniger als 10 % der früheren Geschäftsführervergütung betrug) und die Höhe der Gesamtleistung an den Gesellschafter-Geschäftsführer (Pension zzgl. Gehalt) unter den vorherigen Gesamtbezügen lag und daher als angemessen eingestuft wurde.

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

- **Keine vGA bei Umschuldung eines Verrechnungskontos in ein Annuitätendarlehen:** Mit Urteil vom 15.5.2019 (Aktenzeichen 13 K 2556/15 K,G, EFG 2019, 1553) hat das FG Münster seine Rechtsprechung zu Gesellschafterdarlehen fortgeführt und entschieden, dass die Umschuldung eines gegen die Gesellschafterin bestehenden Verrechnungskontos in ein Annuitätendarlehen nicht zur Annahme einer vGA führt, weil die Ausreichung eines Darlehensbetrags auf Basis einer Darlehensvereinbarung allein nicht ausreicht, um eine Vermögensminderung anzunehmen, wenn und soweit der Darlehenshingabe ein werthaltiger Rückzahlungsanspruch als aktives Betriebsvermögen gegenübersteht. Löse hingegen eine Uneinbringlichkeit der Forderung eine Teilwertabschreibung aus, so sei hierin eine Einkommens- und Vermögensminderung und damit eine vGA zu sehen. Eine fehlende Besicherung muss nach Auffassung des FG Münster nichts am Darlehenscharakter der Vereinbarung ändern, ebenso wenig eine lange Darlehenslaufzeit; ohne Hinzutreten weiterer Umstände könne daraus allein nicht der Schluss gezogen werden, der Abschluss einer Darlehensvereinbarung sei nicht ernsthaft gewollt gewesen.
- **vGA bei Gesellschafterdarlehen:** Mit Urteil vom 12.4.2019 (Aktenzeichen 13 K 3923/16 K,G, EFG 2019, 1328) hat das FG Münster anlässlich der Gewährung von Gesellschafterdarlehen entschieden, dass ein von vornherein nicht ernstlich vereinbartes Darlehen zu einer Vermögensminderung und damit zur Annahme von vGA führt, und zwar bereits im Zeitpunkt der Hingabe der „Darlehensvaluta“. Dies kann z.B. der Fall sein, wenn eine behauptete Darlehensvereinbarung zwischen der GmbH und dem Gesellschafter mangels Fremdüblichkeit nicht anzuerkennen ist, weil der Darlehensvertrag von Anfang an mangels nennenswerter Tilgungsleistungen und Zinszahlungen seitens des Gesellschafters nicht ernsthaft durchgeführt worden ist.

Hinweis:

In einschlägigen Praxisfällen sollte also schon bei der Darlehensgewährung u.a. dokumentiert werden, dass das Darlehen insoweit ernstlich vereinbart ist, als von der Begründung einer

Rückzahlungsverpflichtung ausgegangen wird. Denn eine Veranlassung der Vermögensminderung durch das Gesellschaftsverhältnis kann nicht dadurch begründet werden, dass eine wirtschaftlich vollwertige Darlehensforderung erst später aus in der Sphäre des Schuldners liegenden Gründen uneinbringlich wird.

- **VGA bei Verpachtung von Grundstücken und Gebäuden zwischen Schwesterkapitalgesellschaften:** Mit seinem Urteil vom 13.2.2019 (Aktenzeichen 13 K 1335/16 K,G,F, EFG 2019, 723) hat das FG Münster zur Frage der Angemessenheit und Fremdüblichkeit der Höhe des Mietzinses bei der Verpachtung von Grundstücken und Gebäuden zwischen Schwesterkapitalgesellschaften entschieden, dass die angemessene Miete im Grundsatz durch einen Vergleich mit Mieten für Grundstücke und Bürogebäude in ähnlicher Lage und Ausstattung zu ermitteln ist, aber auch eine Schätzung in Betracht kommen kann. Bei einer Schätzung ist der angemessene Miet- oder Pachtzins grundsätzlich unter Ausgleich der Interessen von Verpächter und Pächter, unter Berücksichtigung der Kapitalverzinsung, der Vergütung für den Werteverzehr und der Vergütung für immaterielle Wirtschaftsgüter, insbesondere den Geschäftswert, zu ermitteln.

Hinweis:

Die Besonderheit dieser Entscheidung liegt darin, dass das FG das vom BFH entwickelte Berechnungsmuster für angemessene Mieten nur als Orientierung für die Schätzung auf der Ebene der Tatsacheninstanz (eben des FG) verwendet, von der im konkreten Einzelfall begründet (und ggf. der Höhe nach auch nicht nur geringfügig) abgewichen werden kann (so werden z.B. vom BFH 5 % Gewinnaufschlag nicht beanstandet, das FG Münster setzt demgegenüber 12,5 % an).

Abgabe- und Zahlungstermine 2020

24 Wichtige Steuertermine 2020¹

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

Monat	Termin ²	Steuer	monatlich	vierteljährlich	
Januar	10.1. (13.1.)	Kapitalertragsteuer ⁴ , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer, Steuerabzug § 50a EStG	12/2019	IV/2019	
		Lohn- und Kirchensteuer – Jahresanmeldung 2019			
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	11/2019		
	27.1./29.1.	Meldung ⁵ /Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	1/2020		
Februar	10.2. (13.2.)	Kapitalertragsteuer ⁴ , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	1/2020	IV/2019	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	12/2019		
	10.2. (13.2.)	^{1/11} Sonderzahlung für Umsatzsteuer-Dauerfristverlängerung 2020			
	17.2 (20.2.)	Gewerbesteuer, Grundsteuer			I/2020
	17.2.	Sozialversicherung – Jahresmeldung 2019			
	17.2.	Ablauf Einreichungsfrist der UV-Jahresmeldung 2019			
	24.2./26.2.	Meldung ⁵ /Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	2/2020		
März	10.3. (13.3.)	Kapitalertragsteuer ⁴ , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	2/2020	I/2020	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	1/2020		
		Einkommensteuer, Körperschaftsteuer			

Monat	Termin ²	Steuer	monatlich	vierteljährlich
	25.3./27.3.	Meldung ⁵ /Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	3/2020	
April	14.4. ³ (17.4.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer, Steuerabzug § 50a EStG	3/2020	I/2020
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	2/2020	
	24.4./28.4.	Meldung ⁵ /Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	4/2020	
Mai	11.5. (14.5.)	Kapitalertragsteuer ⁴ , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	4/2020	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	3/2020	I/2020
	15.5. (18.5.)	Gewerbsteuer, Grundsteuer		II/2020
	25.5./27.5.	Meldung ⁵ /Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	5/2020	
Juni	10.6. (15.6.)	Kapitalertragsteuer ⁴ , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	5/2020	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	4/2020	
		Einkommensteuer, Körperschaftsteuer		II/2020
	24.6./26.6.	Meldung ⁵ /Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	6/2020	
Juli	10.7. (13.7.)	Kapitalertragsteuer ⁴ , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer, Steuerabzug § 50a EStG	6/2020	II/2020
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	5/2020	
	1.7. (6.7.)	Grundsteuer (beantragte jährliche Fälligkeit)		
	27.7./29.7.	Meldung ⁵ /Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	7/2020	
August	10.8. (13.8.)	Kapitalertragsteuer ⁴ , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	7/2020	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	6/2020	II/2020
	17.8. (20.8.)	Gewerbsteuer, Grundsteuer		III/2020
	25.8./27.8.	Meldung ⁵ /Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	8/2020	
September	10.9. (14.9.)	Kapitalertragsteuer ⁴ , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	8/2020	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	7/2020	
		Einkommensteuer, Körperschaftsteuer		III/2020
	24.9./28.9.	Meldung ⁵ /Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	9/2020	
Oktober	12.10. (15.10.)	Kapitalertragsteuer ⁴ , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer, Steuerabzug § 50a EStG	9/2020	III/2020
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	8/2020	
	26.10./28.10.	Meldung ⁵ /Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	10/2020	
November	10.11. (13.11.)	Kapitalertragsteuer ⁴ , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	10/2020	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	9/2020	III/2020
	16.11. (19.11.)	Gewerbsteuer, Grundsteuer		IV/2020

Monat	Termin ²	Steuer	monatlich	vierteljährlich
	24.11./26.11.	Meldung ⁵ /Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	11/2020	
Dezember	10.12. (14.12.)	Kapitalertragsteuer ⁴ , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	11/2020	IV/2020
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	10/2020	
	Einkommensteuer, Körperschaftsteuer			
	22.12./28.12.	Meldung ⁵ /Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	12/2020	

¹ Vgl. auch die folgenden Hinweise. ² Hinweis: Bei Zahlungen durch Scheck gilt die Zahlung erst drei Tage nach Eingang als entrichtet.

³ Am 10.4.2020 ist Karfreitag und somit in allen Bundesländern Feiertag. Der Termin verschiebt sich auf den nächsten Werktag, also den 14.4.2020.

⁴ Bei Kapitalerträgen i.S.d. § 43 Abs. 1 Satz 1 EStG (v.a. von Kapitalgesellschaften vorgenommene Gewinnausschüttungen) ist die einbehaltene Steuer, soweit es sich nicht um Kapitalerträge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG handelt, zu dem Zeitpunkt abzuführen, in dem die Kapitalerträge den Gläubigern zufließen. Zufluss gilt als an dem Tage erfolgt, der im Beschluss als Tag der Auszahlung bestimmt worden ist.

⁵ Zur Wahrung der Frist muss der Beitragsnachweis am Vortag bis spätestens 24:00 Uhr eingereicht sein.

25 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**. Mit dem **Dritten Bürokratieentlastungsgesetz** ist vorgesehen, dass diese Sonderregelung für Existenzgründer befristet für den Zeitraum 1.1.2021 bis 31.12.2026 ausgesetzt wird.

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

bb) Lohnsteuer (LSt)

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

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

Hinweis:

Bei der LSt gibt es nicht die Möglichkeit einer Dauerfristverlängerung.

cc) Bauabzugsteuer

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

dd) Grundsteuer

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

ee) Steuerabzug nach § 50a EStG

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

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

ff) Sozialversicherungsbeiträge

Der Beitragsnachweis zur Sozialversicherung ist am drittletzten Bankarbeitstag des Monats zur Zahlung fällig (Zahlungseingang bei der Krankenkasse). Zwei Tage vor Fälligkeit sind die Beiträge per Beitragsnachweis durch Datenübermittlung zu melden. Der Nachweis muss am Vortag bis spätestens 24:00 Uhr eingereicht sein.

b) Schonfristen

aa) Abgabefrist

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

Hinweis:

USt-Voranmeldungen und LSt-Anmeldungen sind **auf elektronischem Wege** nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung einzureichen. Nur wenn in Einzelfällen eine elektronische Übermittlung nicht möglich ist, kann das Finanzamt auf Antrag 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) Zahlungsschonfrist

Wenn der Steueranspruch nicht rechtzeitig ausgeglichen wird, entstehen **Säumniszuschläge**. Erfolgt die Zahlung innerhalb von **drei Tagen** nach dem Fälligkeitstermin, werden Säumniszuschläge nicht erhoben. Diese Zahlungsschonfrist 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 Zahlungsschonfrist – 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 Zahlungsschonfrist, ist keine fristgerechte Zahlung. Sie ist pflichtwidrig, bleibt aber sanktionslos. Wird jedoch die Zahlungsschonfrist – 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.

Freundliche Grüße

Bunzel und Partner
Steuerberatungsgesellschaft mbH