

**Scholl + Partner Steuerberater**  
Luitpoldstraße 6 · 86830 Schwabmünchen

Standort Schwabmünchen  
Luitpoldstraße 6  
86830 Schwabmünchen  
Telefon 08232 9634-0  
Telefax 08232 9634-50

Standort Augsburg  
Schertlinstraße 17 A  
86159 Augsburg  
Telefon 0821 34349-60  
Telefax 0821 34349-66

Standort Mertingen  
Hilaria-Lechner-Straße 4a  
86690 Mertingen  
Telefon 09078 96877-01  
Telefax 09078 96877-03

www.scholl-partner.de  
info@scholl-partner.de

Im Juni 2017  
KBL 68/17

Sehr geehrte Damen und Herren,

das Thema Kassenführung ist weiterhin hoch aktuell. Ein Beitrag zu diesem Thema soll Sie über die seit dem letzten Informationsbrief erfolgten gesetzlichen Neuerungen informieren. Ferner hat der Gesetzgeber kurz vor Weihnachten auf die wirtschaftlichen Schwierigkeiten vieler landwirtschaftlicher Betriebe reagiert. Eine Tarifglättung bei der Einkommenssteuer soll für eine Entlastung dieser Betriebe sorgen. Des Weiteren wurden die Regelungen zu den Abgabefristen für Steuererklärungen sowie zu den Sanktionen bei Fristüberschreitungen deutlich geändert. Die Einhaltung von Abgabefristen wird nun wichtiger, aber auch schwerer zu handhaben sein. Zuletzt gibt es eine erfreuliche Nachricht für Erben von gepachteten Betrieben; die Erben können in einem Drei-Monats-Zeitraum rückwirkend die Betriebsaufgabe im Namen des Erblassers erklären

Mit freundlicher Empfehlung und besten Grüßen

### Tarifglättung bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft

Relativ kurzfristig und überraschend wurde am 20.12.2016 das „Gesetz zum Erlass und zur Änderung marktordnungsrechtlicher Vorschriften sowie zur Änderung des Einkommensteuergesetzes“ beschlossen.

Es wurde nun im Bereich der Einkommensteuer eine sogenannte Tarifglättung eingeführt (§ 32c EStG). Diese Regelung bedarf für das Inkrafttreten noch der Zustimmung der Europäischen Kommission, da es sich um eine versteckte Subvention der Landwirtschaft handeln könnte. Von der Erteilung der Zustimmung wird momentan ausgegangen.

Ein bisher bestehendes Problem der Landwirtschaft war es, dass die jährlichen Gewinne teils deutlichen Schwankungen unterlegen haben. Die Mechanik des Einkommensteuertarifs führte in einer Vielzahl von Fällen dazu,

dass Betriebe mit deutlichen Gewinnschwankungen erhöht belastet wurden.

#### Vereinfachtes Beispiel 1:

Lediger Landwirt

zu versteuerndes Einkommen 2014: 50.000 €

zu versteuerndes Einkommen 2015: 50.000 €

Einkommensteuerbelastung 2014 und 2015 zusammen:  
29.000 €

#### Vereinfachtes Beispiel 2:

Lediger Landwirt

zu versteuerndes Einkommen 2014: 0 €

zu versteuerndes Einkommen 2015: 100.000 €

Einkommensteuerbelastung 2014 und 2015 zusammen:  
38.200 €

Wirtschaftlich betrachtet hatte der Landwirt in beiden Beispielen in den beiden Jahren das gleiche Einkommen. Aufgrund der unterschiedlichen Verteilung des Einkommens auf die beiden Jahre muss der Landwirt in Beispiel 2 jedoch 9.200 € mehr an Einkommensteuer bezahlen.

Dieses Problem des Steuertarifs soll nun durch die Tarifglättungsvorschrift deutlich entschärft werden.

Erstmalig im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2016 wird die Tarifglättung zum Einsatz kommen. Es wird hierbei in einem ersten Schritt ein Durchschnittsgewinn aus den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft für die Jahre 2014, 2015 und 2016 ermittelt. Nunmehr wird fiktiv berechnet, wie hoch die Einkommensteuer für jedes Jahr unter Ansatz des Durchschnittsgewinns wäre. Es wird dann der Differenzbetrag zwischen dieser fiktiven Steuer und der Steuer ohne Tarifglättung gebildet. Der Differenzbetrag wird dann im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2016 vollständig angerechnet. Es erfolgt keine Änderung der bisherigen Einkommensteuerbescheide 2014 und 2015.

Folgendes ist dabei zu beachten: Nach der jetzigen Regelung erfolgt die Tarifglättung automatisch im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung. Es ist kein Antrag notwendig. Ferner findet keine Prüfung statt, ob die Tarifglättung zu einer niedrigeren Steuer führt. D.h., nach der jetzigen Regelung kann die Tarifglättung auch zum Nachteil des Landwirts erfolgen. Es bleibt abzuwarten, ob dies noch überarbeitet wird. Es sollte jedoch der Regelfall sein, dass die Tarifglättung zugunsten des Landwirts wirkt.

Ferner bleiben bei der Tarifglättung Veräußerungsgewinne und besondere Einkünfte aus Holznutzung außer Ansatz. Für diese gelten bereits andere Steuerbegünstigungsvorschriften.

Die nächste Tarifglättung wird dann im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2019 für die Jahre 2017, 2018 und 2019 erfolgen. Die Gesetzesregelung sieht eine zeitliche Begrenzung der Tarifglättung vor, sodass diese letztmalig für die Jahre 2020, 2021 und 2022 im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2022 erfolgen wird.

Die Tarifglättung führt damit grundsätzlich zu einer Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer. In der Einkommensermittlung im Steuerbescheid selbst wird weiterhin der Gewinn des laufenden Wirtschaftsjahres angegeben. Für viele nicht-steuerliche Bereiche ist die Einkommensermittlung des Einkommensteuerbescheides wichtig (z.B. Bafög, Wohnbauprämie, Beitrag freiwillige gesetzliche Krankenversicherung, Einkommensanrechnung auf Altersrenten usw.). Hier wird sich die Tarifglättung nicht auswirken.

### **Kassenführung Teil 2 – Zertifizierung, Meldungen, Kassennachschau ...**

Das Thema Kassenführung geht in eine weitere Runde. Im vorigen Informationsbrief wurden Sie bereits über die Verschärfungen bei der Führung einer elektronischen Kasse und bei der Führung einer offenen Ladenkasse informiert.

Der Gesetzgeber hat zwischenzeitlich das "Gesetz gegen

Manipulationen an Kassensystemen" erlassen, das zum 29.12.2016 in Kraft getreten ist. Dieses wird in der Folge durch eine Rechtsverordnung konkretisiert.

Die meisten Neuregelungen gelten erstmals für Kalenderjahre, die nach dem 31.12.2019 beginnen.

#### - Zertifizierungspflicht

Neu eingeführt wurde die gesetzliche Regelung, dass bei Verwendung elektronischer Aufzeichnungssysteme (elektronische Ladenkasse, computergestütztes Kassensystem) diese durch technische Sicherheitseinrichtungen vor einer Manipulation geschützt sein müssen. D.h., es muss gewährleistet sein, dass jeder aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfall einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet aufgezeichnet wird.

Neu und mit teils erheblicher Auswirkung ist nun, dass dieser Schutz über eine Zertifizierung nachgewiesen werden muss. Die genauen technischen Vorgaben werden durch eine noch zu erlassende Rechtsverordnung konkretisiert. Momentan ist daher keine Auskunft möglich, ob bestehende Kassensysteme diese Anforderungen erfüllen können und eine Zertifizierung erhalten können.

Vorhandene Geräte, die den bisherigen Vorgaben der Finanzverwaltung aus dem Jahr 2010 entsprachen, sind bis zum 31.12.2019 nachzurüsten. Sollte eine Nachrüstung technisch nicht möglich sein, sind die elektronischen Kassen ab 2020 nicht mehr zu verwenden. Für Neugeräte und Software gilt, dass der Handel ab dem Jahr 2020 keine Kassensysteme und Software verkaufen darf, die nicht zertifiziert sind.

#### - Belegausgabepflicht

Neu eingeführt wurde nun die generelle Pflicht über den Geschäftsvorgang einen Beleg auszustellen und dem Kunden diesen zur Verfügung zu stellen (Belegausgabepflicht § 146a Abs. 2 AO). Dies gilt grundsätzlich ebenfalls für die Fälle, in denen der Gesetzgeber auf die Führung einer Einzelaufzeichnungspflicht verzichtet. Damit ist im Grundsatz jedem Kunden auf dem Wochenmarkt oder jedem Gast in der Besenwirtschaft ein Beleg auszustellen. Ausgehend von dem aktuell vorliegenden Entwurf der Rechtsverordnung wären zumindest Warenautomaten von der Belegausgabepflicht ausgenommen.

Das Finanzamt kann hierzu Erleichterungen bewilligen. Dies bedeutet aber, dass der Landwirt einen Antrag beim Finanzamt stellt. Dieser Antrag muss konkret die Befreiung von der Belegausgabepflicht benennen.

Verwendet ein Betrieb elektronische Aufzeichnungssysteme, ist dies dem Finanzamt nun mitzuteilen. Die Mitteilung hat auf einem amtlich vorgeschriebenen Vordruck zu erfolgen. Werden neue Geräte angeschafft und/oder alte Geräte außer Betrieb genommen, ist dies dem Finanzamt innerhalb eines Monats per amtlich vorgeschriebenen Vordruck mitzuteilen. Benachrichtigen Sie Ihren Steuerberater deshalb zeitnah bei der Anschaffung einer neuen elektronischen Kasse bzw. der Außerbetriebnahme. Die Zusendung der Rechnung über den Erwerb der Kasse im Rahmen der laufenden Buchhaltung an Ihren Steuerberater wird zeitlich im Regelfall nicht ausreichend sein.

#### - Einführung einer Kassennachschau

Der Finanzverwaltung wurde die Möglichkeit eingeräumt, eine sogenannte Kassennachschau durchzuführen. D.h., ein Prüfer der Finanzverwaltung ist berechtigt, vor Ort die Kasse und die dazugehörigen Aufzeichnungen zeitnah zu prüfen. Die Prüfung erfolgt ohne vorherige Ankündigung. Sie hat zu den üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten zu erfolgen.

Der Prüfer kann z.B. die Zählung des aktuellen Bargeldbestands in der Kasse durchführen und diesen mit dem rechnerischen Bestand in der elektronischen Ladenkasse abgleichen. Er kann anonym Waren kaufen und prüfen, ob dieser Vorgang in der elektronischen Kasse eingetippt wird oder ob ihm ein Kassenbeleg angeboten wird.

Bei einer offenen Ladenkasse kann er z.B. prüfen, ob der pro Arbeitstag zu führende Kassenbericht auch tatsächlich täglich erstellt wird.

#### - Sanktionen

Der Katalog der Steuerordnungswidrigkeiten wurde erweitert bzw. die Bußgelder angehoben. Es muss für die Verhängung eines Bußgeldes kein Steuerschaden entstanden sein. Vielmehr kann bereits die alleinige Nichtbeachtung bestimmter Kassenvorschriften mit einem Bußgeld geahndet werden. Ordnungswidrig handelt z.B., wer ein elektronisches Kassensystem verwendet, das nicht den rechtlichen Vorgaben entspricht. Ferner, wer die Daten in seinem Kassensystem nicht oder nicht richtig schützt.

Es besteht weiterhin keine Verpflichtung zur Führung einer elektronischen Kasse

Fazit: Die Anforderungen insbesondere an die elektronischen Kassen wurden deutlich erhöht. Ferner wurden die Prüfungsmöglichkeiten des Finanzamts deutlich erweitert. Die möglichen Sanktionen wurden erweitert oder erhöht.

Das Thema Kassenführung sollte damit weiterhin in jedem Betrieb überprüft werden. Ausgehend von den ab 2020 geltenden Neuregelungen empfiehlt sich, das Thema Kassenführung für Mitte 2019 auf Termin zu setzen. Insbesondere sollten die formularmäßige Meldung der verwendeten elektronischer Kassensysteme und ggf. der Antrag auf Befreiung von der Belegausgabepflicht rechtzeitig erfolgen.

#### **Betriebsaufgabe – Erklärung durch die Erben rückwirkend möglich**

Landwirtschaftliche Betriebe können als reine Verpachtungsbetriebe geführt werden.

Bewirtschaftete ein Landwirt seinen Betrieb in der Vergangenheit selbst, sind die selbst bewirtschafteten Eigentumsflächen samt Gebäude zwingend steuerliches Betriebsvermögen geworden. Sofern das Betriebsvermögen veräußert wird bzw. in das Privatvermögen überführt wird, sind die stillen Reserven zu versteuern. Die stillen Reserven sind dabei der Differenzbetrag zwischen dem aktuellen Marktwert und dem steuerlichen Buchwert. Man spricht in diesem Zusammenhang davon, dass das Vermögen „steuerverhaftet“ sei.

Der Übergang von der aktiven Bewirtschaftung zur Verpachtung des Betriebs hat bereits in der Vergangenheit nicht automatisch zu einer Betriebsaufgabe geführt. Das

bisherige steuerliche Betriebsvermögen wurde im Rahmen des Verpachtungsbetriebs fortgeführt. Eine zeitliche Begrenzung für die Fortführung als Verpachtungsbetrieb gibt es nicht, sodass auch nach Jahrzehnten bzw. bei Erbgang das landwirtschaftliche Vermögen grundsätzlich weiterhin steuerliches Betriebsvermögen bleibt. Sofern eine Betriebsaufgabe gewünscht ist, hatte dies über die Einreichung einer konkreten Aufgabenerklärung beim Finanzamt zu erfolgen. Es war alternativ ausreichend, dem Finanzamt die Tatsachen mitzuteilen, aus denen sich das Vorliegen einer Betriebsaufgabe ergab.

Mit der Erklärung der Betriebsaufgabe wird das bisherige steuerliche Betriebsvermögen zu Privatvermögen. Die stillen Reserven sind aufzudecken und es entsteht in der Regel ein teils erheblicher Betriebsaufgabegewinn. Dieser ist vollständig im Kalenderjahr der Betriebsaufgabe zu versteuern. Es existieren hierfür steuerliche Begünstigungsvorschriften. Für jedermann greift die sogenannte Fünftel-Regelung, die zu einer Reduzierung des Steuersatzes führen kann. Bedeutender sind jedoch Steuerbegünstigungsvorschriften, die die Vollendung des 55. Lebensjahres voraussetzen. Hier kann ein steuerlicher Freibetrag mit 45.000 € in Frage kommen. Ferner gibt es eine sichere Ermäßigung des Einkommensteuertarifs auf 56 % des normalen Steuersatzes. Ausgehend von einem Spitzensteuersatz von 42 % führt dies zu einer Reduzierung auf einen Steuersatz von maximal 23,5 % ( $42\% \times 56\% = 23,5\%$ ).

Stirbt der Inhaber eines nicht aufgegebenen Verpachtungsbetriebs, übernimmt der Erbe steuerverhaftetes Betriebsvermögen. Der Verkauf von Teilflächen durch den Erben führt im Regelfall bei diesem zu einer Steuerpflicht zum vollen Steuersatz. Die Erben waren damit in der Vergangenheit in der freien Verwertung des Erbes gehemmt. Haben die Erben selbst jeweils das 55. Lebensjahr vollendet, können sie die Steuerbegünstigungen selbst in Anspruch nehmen. Haben die Erben oder nur ein Teil der Erben die Altersgrenze nicht erreicht, führte dies in der Praxis häufig dazu, dass die Erben mit der Verwertung des Vermögens warteten bis zur eigenen Vollendung des 55. Lebensjahres.

Für die Erben war es deshalb wünschenswert, die Betriebsaufgabe rückwirkend auf den Todestag und im Namen des Erblassers zu erklären. Der Erblasser hatte im Regelfall das 55. Lebensjahr vollendet und damit konnten die Steuerbegünstigungen in seiner Person voll in Anspruch genommen werden. Dies wurde von Seiten der Finanzämter bisher strikt abgelehnt.

Die Finanzverwaltung hat nun ihre bisherige Position aufgegeben und lässt jetzt die Betriebsaufgabe durch den Rechtsnachfolger zu (BMF-Schreiben vom 22.11.2016, IV C 6 – S 2242/12/10001). Ausdrücklich geregelt ist dies für Fälle, bei denen im Todestag bereits beim Erblasser ein Verpachtungsbetrieb vorlag. Der Fall, dass der Erblasser bis zu seinem Tode den Betrieb noch aktiv bewirtschaftete und die Erben den Betrieb nicht fortführen wollen, ist nicht geregelt. In bekannten Einzelfällen hat das Finanzamt bereits über eine verbindliche Auskunft positiv bestätigt, dass auch hier die Erben auf den Todestag im Namen des Erblassers die Betriebsaufgabe erklären können.

Die Betriebsaufgabe ist jedoch innerhalb eines Drei-

Monatszeitraum, bezogen auf den Todestag, zu erklären. Bei einer Mehrheit von Erben, also einer Erbengemeinschaft, ist die Erklärung ferner einvernehmlich vorzunehmen. Aus der Praxis heraus ist diese Frist als sehr knapp anzusehen. Einerseits erfolgt die Eröffnung des Nachlasses in der Regel erst ca. 6 Wochen nach dem Todesfall. Teils herrscht hier erstmals Gewissheit über die Erbfolge. Es verbleiben dann nur noch weitere 6 Wochen für die folgenreiche Entscheidung über eine Betriebsaufgabe. Ferner befinden sich die Erben teils noch deutlich in der Trauerphase, und es stehen bei ihnen andere Themen als das Steuerrecht im Vordergrund.

Fazit: Hier erfolgte eine für die Praxis seit langem wünschenswerte Änderung zugunsten der Erben von landwirtschaftlichem Vermögen.

Dennoch ist es jedem Inhaber eines Verpachtungsbetriebs zu raten, sich mit dem Thema der eigenen Betriebsaufgabeerklärung zu Lebzeiten auseinander zu setzen. Ferner sei jedem Erben von landwirtschaftlichen Vermögen stets anzuraten, zeitnah den Steuerberater zumindest über den Erbgang zu informieren.

### **Abgabefristen und der Verspätungszuschlag – Verschärfung der Rechtslage**

Grundsätzlich waren Steuererklärungen bis zum 31.05. des Folgejahres beim Finanzamt einzureichen (§ 149 AO). Bisher regelten gleichlautende Verwaltungsanweisungen der Bundesländer die Verlängerungen dieser Fristen.

Sofern die Steuererklärungen durch einen Person nach den Vorschriften des Steuerberatungsgesetzes (also insbesondere der Steuerberater) erstellt werden, verlängerte sich diese Frist bis zum 31.12. des Folgejahres. Sofern der Steuerpflichtige Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft hatte, verlängerte sich diese Frist ebenfalls automatisch auf den 31.05. des übernächsten Jahres. Ein ungeschriebenes Merkmal hierbei war jedoch, dass die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft die anderen Einkünfte überwiegen musste.

Auf Antrag war in der Regel eine weitere Fristverlängerung um zwei Monate möglich.

Der Gesetzgeber hat die Regelungen zu den Fristverlängerungen nun grundlegend geändert. Die Änderungen gelten hierbei erstmals für Besteuerungszeiträume, die nach dem 31.12.2017 beginnen.

Die o.g. Fristen sind nun grundlegend um zwei Monate verlängert worden. Der bisherige Antrag um Verlängerung um zwei Monate ist damit entbehrlich geworden. Steuererklärungen mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft sind damit grundsätzlich bis zum 31.07. des übernächsten Jahres einzureichen.

Im Gegenzug wird Anträgen auf weitere Fristverlängerung nur noch in besonderen Ausnahmefällen stattgegeben werden.

Gleichzeitig mit der Überarbeitung der Abgabefristen für Steuererklärungen wurden die Vorschrift für den Verspätungszuschlag völlig umgestaltet und deutlich verschärft.

Diese Änderungen sind erstmalig auf Steuererklärungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2018 einzureichen sind.

Die Finanzverwaltung konnte bisher bei der Überschreitung der Abgabefrist einen sogenannten Verspätungszuschlag festsetzen. Es handelte sich ausdrücklich um eine Ermessensentscheidung des Finanzamts. Auch die Höhe des Verspätungszuschlages lag im Ermessen des Finanzamts. Es bestand ferner die Möglichkeit, die Finanzverwaltung im Nachhinein zu einer Aufhebung eines Verspätungszuschlages zu bewegen.

Nach der Neuregelung ist dieses Ermessen vollständig entfallen. Ein Verspätungszuschlag wird automatisch festgesetzt, wenn die Abgabefristen überschritten werden.

Ein Verspätungszuschlag wird nur festgesetzt, wenn es zu einer Steuernachzahlung kommt. Die Höhe des Verspätungszuschlages ist nun genau geregelt. Bei Jahressteuererklärungen ist für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung ein Verspätungszuschlag mit 0,25 % der Steuernachzahlung, mindestens 25 € je angefangenen Monat, festzusetzen.

Für die Praxis ergeben sich nun folgende Probleme.

- Die neue Abgabefrist bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft endet zum 31.07. des übernächsten Jahres. Bei einem Landwirt, der seinen Betrieb als Einzelunternehmen führt, betrifft dies seine Einkommensteuererklärung. Sofern daneben noch gewerbliche Einkünfte erzielt werden, sind die Gewerbesteuererklärung und die Umsatzsteuererklärung nicht von dieser langen Frist umfasst. Diese Erklärungen sind bereits fünf Monate früher, bis zum 28.02. des übernächsten Jahres, einzureichen.

Eine ähnliche Problematik besteht, sofern der landwirtschaftliche Betrieb als Personengesellschaft (z.B. GbR) geführt wird. Die Personengesellschaft hat für die Einreichung der Feststellungserklärung Zeit bis zum 31.07. des übernächsten Jahres. Die Einkommensteuererklärungen der Gesellschafter sind jedoch bereits bis zum 28.02. des übernächsten Jahres einzureichen. D.h., hier wird in aller Regel mit Schätzungen der Gewinnanteile zu arbeiten sein.

- Die Abgabefrist bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zum 31.07. des übernächsten Jahres gilt nur, wenn die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft die anderen Einkünfte überwiegen. Hat der Landwirt oder der Ehepartner höhere Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder Lohn, gilt insgesamt die früher Abgabefrist zum 28.02. Besonders problematisch wird es, wenn es sich jährlich ändert, welche Einkünfte überwiegen. Je nachdem ist die Abgabefrist dann der 28.02. des übernächsten Jahres oder erst der 31.07.

Fazit: Bei der Erstellung von Steuererklärungen wird es schwieriger, sich auf die Abgabefrist zum 31.07. des übernächsten Jahres zu verlassen. Auch geringe Fristüberschreitungen werden nun zwingend mit einem Verspätungszuschlag geahndet. Steuererklärungen für einen Mandanten werden statt wie bisher einheitlich nun wohl je nach Steuerart zu unterschiedlichen Zeitpunkten einzureichen sein.