

# Sonderausgabe zum Jahresende 2015

02 | 2015

Für Unternehmer

## Generationennachfolge: Jetzt noch die großzügige Steuerverschonung des Betriebsvermögens nutzen

| Wer sein Unternehmen in absehbarer Zeit auf die nächste Generation übertragen will, sollte hiermit nicht mehr lange warten. Da die **Privilegierung des Betriebsvermögens bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer teilweise verfassungswidrig** ist, hat das Bundesverfassungsgericht den Gesetzgeber aufgefordert, eine Neuregelung zu treffen. Diese muss bis (spätestens) zum 30.6.2016 erfolgen. |

Gleichzeitig hat das Bundesverfassungsgericht die **grundsätzliche Fortgeltung der Normen bis zu einer Neuregelung** angeordnet. Demzufolge können die Vergünstigungen in der Übergangszeit grundsätzlich wie bisher genutzt werden, unter dem Vorbehalt, dass keine „exzessiven Steuergestaltungen“ durchgeführt werden.

Für GmbH-Gesellschafter

## Jahresendmaßnahmen und neue Schwellenwerte für die Größeneinteilung

| Wie in jedem Jahr sollten zwischen GmbH und (beherrschenden) Gesellschafter-Geschäftsführern getroffene Vereinbarungen auf ihre **Fremdüblichkeit und Angemessenheit** hin überprüft werden. Die entsprechende Dokumentation mindert das Risiko einer verdeckten Gewinnausschüttung. |

Sollen ab 2016 neue Vereinbarungen getroffen oder bestehende verändert werden, ist dies **zeitnah schriftlich zu fixieren**. Vertragsinhalte wirken sich bei beherrschenden Gesellschaftern nämlich steuerlich nur aus, wenn sie im Voraus getroffen und tatsächlich wie vereinbart durchgeführt werden.

Sofern noch eine **Gewinnausschüttung** ansteht, ist bei der Terminwahl auch die Einkommenssituation des Gesellschafters zu beachten. Bei ihm kommt es grundsätzlich mit Überweisung oder der Gutschrift auf dem Verrechnungskonto der Gesellschaft zu Einnahmen. Bei Mehrheitsgesellschaftern ist für den Zuflusszeitpunkt in der Regel der Zeitpunkt der Beschlussfassung maßgeblich.

**Beachten Sie** | Derzeit werden u.a. folgende **Verschärfungen** diskutiert:

- Lohnsummenprüfung für kleine Unternehmen,
- Neudefinition des begünstigten Vermögens,
- Bedürfnisprüfung für große Unternehmen.

Die **Größenklasse einer Kapitalgesellschaft** hängt von drei Schwellenwerten ab: Bilanzsumme, Umsatzerlöse sowie durchschnittliche Arbeitnehmerzahl. Durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 17.7.2015 (BGBl I 2015, 1245) wurden die monetären Werte angehoben. Rund 7.000 mittelgroße Kapitalgesellschaften dürften dadurch als klein einzustufen sein und Erleichterungen (z.B. keine Prüfungspflicht) nutzen können.

Die neuen **Schwellenwerte** können grundsätzlich bereits für das nach dem 31.12.2013 beginnende Geschäftsjahr angewandt werden (Wahlrecht). Dann ist aber auch die erweiterte **Neu-Definition der Umsatzerlöse** zu beachten, wodurch ein gegenteiliger Effekt möglich ist.

Für alle Steuerpflichtigen

## Steueroptimierung durch Verlagerung von privaten Ausgaben

| In 2016 wird der **Grundfreibetrag** – bis zu diesem Betrag wird ein zu versteuerndes Einkommen nicht der Einkommensteuer unterworfen – um 180 EUR auf 8.652 EUR erhöht. Da die Entlastung eher gering sein dürfte, kommt es vor allem auf die **persönlichen Verhältnisse** an, ob Ausgaben vorgezogen oder in das Jahr 2016 verlagert werden sollten. |

Eine Verlagerung kommt bei **Sonderausgaben** (z.B. Spenden) oder **außergewöhnlichen Belastungen** (z.B. Arzneimittel) in Betracht. Bei außergewöhnlichen Belastungen sollte man die **zumutbare Eigenbelastung** im Blick haben, deren Höhe vom Gesamtbetrag der Einkünfte, Familienstand und der Anzahl der Kinder abhängt.

**PRAXISHINWEIS** | Ist abzusehen, dass die zumutbare Eigenbelastung in 2015 nicht überschritten wird, sollten offene Rechnungen (nach Möglichkeit) erst in 2016 beglichen werden. Ein Vorziehen lohnt sich, wenn in 2015 bereits hohe Aufwendungen getätigt wurden.

In die Überlegungen sind auch vorhandene **Verlustvorträge** einzubeziehen, die Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen eventuell wirkungslos verpuffen lassen.

Ist der **Höchstbetrag bei Handwerkerleistungen** (20 % der Lohnkosten, maximal 1.200 EUR) erreicht, sollten Rechnungen nach Möglichkeit erst in 2016 beglichen werden. Dasselbe gilt, wenn in 2015 z.B. wegen Verlusten aus einer selbstständigen Tätigkeit keine Einkommensteuer anfällt. Denn dann kann kein Abzug von der Steuerschuld vorgenommen werden. Ein Vor- oder Rücktrag der Steuerermäßigung ist nicht möglich.

## Für Arbeitgeber

### Neue Lohnsteuerregeln für die Weihnachtsfeier 2015

| In den nächsten Wochen steht wieder vielfach die obligatorische **Weihnachtsfeier** auf dem Programm. Damit die Mitarbeiter nicht mit Lohnsteuer und Sozialabgaben belastet werden müssen, sind hier **neue Spielregeln zu beachten**. Denn für betriebliche Veranstaltungen mit gesellschaftlichem Charakter wurden die steuerlichen Vergünstigungen ab dem 1.1.2015 neu geregelt. |

Zunächst ist zu beachten, dass – wie bisher – nur **zwei Betriebsveranstaltungen im Jahr** begünstigt sind. Für jede weitere Veranstaltung kann die Lohnsteuer vom Arbeitgeber mit 25 % pauschal übernommen werden, was Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung auslöst.

Ferner muss die **Teilnahme** allen Angehörigen des Betriebs oder eines Betriebsteils offenstehen.

Ab 2015 gilt ein **Freibetrag von 110 EUR (brutto)**, der die bisherige Freigrenze abgelöst hat.

#### ■ Beispiel

Arbeitgeber A richtet für seine Arbeitnehmer eine Weihnachtsfeier aus. Die Kosten pro Arbeitnehmer belaufen sich auf 200 EUR.

**Lösung für die Rechtslage bis 2014:** Da die Freigrenze von 110 EUR überschritten wird, liegt in voller Höhe steuerpflichtiger Arbeitslohn vor.

**Lösung für die Rechtslage ab 2015:** Nach Abzug des Freibetrags sind 90 EUR als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu behandeln.

## Für Arbeitnehmer

### Wissenswertes zum Jahreswechsel 2015/2016

| Für Arbeitnehmer kann es vorteilhaft sein, **berufsbezogene Ausgaben oder variable Gehaltsbestandteile** vorzuziehen oder in das nächste Jahr zu verlagern. Maßgebend ist grundsätzlich das Zu- und Abflussprinzip. Sofern die Werbungskosten insgesamt unter dem Pauschbetrag von 1.000 EUR liegen werden, sollten noch ausstehende Aufwendungen (z.B. für Fachliteratur oder Arbeitsmittel) nach Möglichkeit in das Jahr 2016 verschoben werden. |

Bei der Verlagerung von Ausgaben oder Einnahmen ist aber nicht nur die Steuerprogression zu beachten.

#### ■ Beispiel

Wird bei der Gebührenehöhe für den Besuch von Kindertageseinrichtungen auf das Einkommen abgestellt, kann auch hier eine Verschiebung sinnvoll sein.

**Exkurs Umsatzsteuer:** Aus dem neuen Freibetrag resultieren grundsätzlich **keine umsatzsteuerlichen Änderungen**. Wird der Betrag von 110 EUR überschritten, besteht weiterhin insgesamt **kein Anspruch auf Vorsteuerabzug**, sofern die Verwendung bereits bei Leistungsbezug beabsichtigt ist. Dementsprechend unterbleibt aber auch eine Wertabgabenbesteuerung.

In die **Freibetragsprüfung** sind u.a. einzubeziehen: Speisen, Getränke und Kosten für den äußeren Rahmen der Veranstaltung (z.B. für Räume). Rechnerische Selbstkosten des Arbeitgebers, wie z.B. die anteiligen Kosten der Lohnbuchhaltung, bleiben außen vor.

Die Aufwendungen sind zu gleichen Teilen auf alle **anwesenden Teilnehmer** aufzuteilen. Sodann ist der auf eine Begleitperson entfallende Anteil dem jeweiligen Arbeitnehmer zuzurechnen. Für die Begleitperson ist **kein zusätzlicher Freibetrag** anzusetzen.

**Beachten Sie |** In einem aktuellen Schreiben vom 14.10.2015 (Az. IV C 5 - S 2332/15/10001) hat das **Bundesfinanzministerium** zu den Neuregelungen Stellung bezogen.

Spätestens zum Jahresende sollten Arbeitgeber und Belegschaft prüfen, ob die vielseitigen Möglichkeiten von **steuerfreien und begünstigten Lohnbestandteilen** optimal ausgeschöpft wurden. Darunter fallen beispielsweise Sachbezüge unter Ausnutzung der monatlichen Freigrenze von 44 EUR oder der Rabattfreibetrag von 1.080 EUR (jährlich) für vom Betrieb angebotene Waren.

## Für Vermieter

### Wichtige Steueraspekte bei Mietimmobilien

| Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist primär auf die **Einkünfteverlagerung** hinzuweisen, also etwa auf die Zahlung anstehender Reparaturen noch im laufenden Jahr oder die Steuerung von Mietzuflüssen. |

Darüber hinaus sind u.a. folgende Punkte zu beachten:

- Beträgt das Entgelt für die Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken **weniger als 66 % der ortsüblichen Marktmiete**, dürfen die Werbungskosten nur im Verhältnis der tatsächlichen Miete zur ortsüblichen Miete abgezogen werden. Ist die 66 %-Grenze erfüllt, ist der volle Werbungskostenabzug zulässig.
- Sofern in 2015 **größere Erhaltungsaufwendungen** vorliegen, dürfen diese grundsätzlich auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilt werden, was zur längerfristigen Progressionsminderung sinnvoll sein kann. Voraussetzung ist, dass es sich um Aufwendungen für ein Gebäude im Privatvermögen handelt, das überwiegend Wohnzwecken dient.
- Aufwendungen werden in **anschaffungsnahe Herstellungskosten** umqualifiziert, wenn innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung des Gebäudes Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen durchgeführt werden, deren Nettoaufwendungen 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen. Um den sofortigen Werbungskostenabzug zu sichern, kann es ratsam sein, etwaige Maßnahmen zu verschieben.
- Bei erheblichen Mietausfällen in 2015 besteht bis zum 31.3.2016 die Möglichkeit, einen **teilweisen Erlass der Grundsteuer** zu beantragen. Voraussetzung ist eine wesentliche Ertragsminderung, die der Steuerpflichtige nicht zu vertreten hat. Diese liegt vor, wenn der normale Rohertrag um mehr als die Hälfte gemindert ist. Ist dies der Fall, kann die Grundsteuer um 25 % erlassen werden. Fällt der Ertrag in voller Höhe aus, ist ein Grundsteuererlass von 50 % möglich.

## Für Unternehmer

## Interessante Hinweise für Umsatzsteuerzahler

| An der „Umsatzsteuerfront“ war es zuletzt eher ruhig. Auch für das neue Jahr 2016 sind derzeit **keine einschneidenden Änderungen** in der Pipeline, sodass nachfolgend einige ausgewählte Punkte vorgestellt werden. |

### Regelung für Kleinunternehmer

Kleinunternehmer müssen keine Umsatzsteuer in Rechnung stellen, wenn der Umsatz im laufenden Jahr voraussichtlich maximal 50.000 EUR beträgt und darüber hinaus im Vorjahr nicht mehr als 17.500 EUR betragen hat.

**PRAXISHINWEIS** | Um den Kleinunternehmerstatus auch in 2016 nutzen zu können, kann es sinnvoll sein, einige Umsätze erst in 2016 abzurechnen, um so in 2015 unter der Grenze von 17.500 EUR zu bleiben.

### Ist-Besteuerung

Grundsätzlich ist die Umsatzsteuer bereits mit der Leistungsausführung abzuführen, was die Liquidität erheblich belasten kann. Unter gewissen Voraussetzungen kann eine Umsatzbesteuerung auf Antrag jedoch auch erst im Vereinnahmungszeitpunkt (**Ist-Besteuerung**) erfolgen. Dies ist u.a. dann möglich, wenn der Umsatz im vorangegangenen Jahr **nicht mehr als 500.000 EUR** betragen hat.

### Zuordnungsentscheidung für den Vorsteuerabzug

Der **Vorsteuerabzug** bei nicht nur unternehmerisch genutzten Gegenständen setzt eine **zeitnahe Zuordnung zum Unternehmensvermögen** voraus. Wurde die Zuordnungsentscheidung bei der Umsatzsteuer-Voranmeldung nicht dokumentiert, muss die Zuordnung spätestens im Rahmen der Jahressteuererklärung erfolgen. In diesen Fällen muss die Umsatzsteuererklärung **bis zum 31.5. des Folgejahrs** eingereicht werden.

**Beachten Sie** | Fristverlängerungen für die Abgabe der Steuerklärungen verlängern die Dokumentationsfrist nicht.

## Für Kapitalanleger

## Angesagte Maßnahmen zum Jahresende

| Wie in den Vorjahren sollten Kapitalanleger ihre **Freistellungsaufträge** dahingehend überprüfen, ob die vom Steuerabzug freigestellten Beträge noch optimal aufgeteilt sind oder ob eine neue Aufteilung sinnvoll erscheint. |

### Freistellungsauftrag

Seit 2011 können Freistellungsaufträge nur noch unter Angabe der **Steuer-Identifikationsnummer** (Steuer-IdNr.) neu gestellt oder geändert werden. Zuvor erteilte Freistellungsaufträge ohne Steuer-IdNr. blieben zunächst gültig. Da diese Übergangsregelung nun entfällt, werden diese Freistellungsaufträge zum **1.1.2016 ungültig, wenn ihnen keine Steuer-IdNr. zugeordnet wird**. Es genügt, wenn dem Kreditinstitut die Steuer-IdNr. mitgeteilt wird. Ein neuer Freistellungsauftrag muss also nicht erteilt werden.

Für nach dem 31.12.2014 zufließende Kapitalerträge müssen Kreditinstitute **nachträglich vorgelegte Anträge und Bescheinigungen** des Steuerpflichtigen beim Steuerabzug **bis zur Erteilung der Steuerbescheinigung** berücksichtigen. Hierdurch sollen die Finanzämter entlastet und **Veranlagungsfälle vermieden werden**.

Legt der Gläubiger der Kapitalerträge der Bank beispielsweise einen Freistellungsauftrag bis zum Zeitpunkt der technischen Erstellung der Steuerbescheinigung – **spätestens bis zum 31. Januar des Folgejahres** – für das betreffende Kalenderjahr vor, dann hat diese einen bereits vorgenommenen Steuerabzug zu korrigieren.

**Beachten Sie** | Bei **bereits aufgelösten Konten und Depots** ist es nicht zu beanstanden, wenn nachträglich eingereichte Bescheinigungen, Nichtveranlagungs-Bescheinigungen und Freistellungsaufträge nicht mehr berücksichtigt werden.

### Verlustverrechnung

Erteilen **Ehegatten** einen gemeinsamen Freistellungsauftrag, kann eine übergreifende Verrechnung von Verlusten über alle Konten und Depots der Ehegatten erfolgen. Falls lediglich die **übergreifende Verlustverrechnung** beantragt werden soll, kann auch ein Freistellungsauftrag über 0 EUR erteilt werden.

Hat ein Anleger bei einer Bank einen Verlust erzielt und bei einer anderen Bank positive Einkünfte erwirtschaftet, ist eine Verrechnung zwischen den Banken nicht möglich. In diesen Fällen gibt es folgende Option: Stellt der Steuerpflichtige **bis zum 15.12.** des jeweiligen Jahres bei dem Kreditinstitut, bei dem sich der Verlustverrechnungstopf befindet, einen **Antrag auf Verlustbescheinigung**, kann er bei der Veranlagung eine Verlustverrechnung vornehmen. Der Verlust wird dann aus dem Verrechnungstopf der Bank herausgenommen und das Kreditinstitut beginnt 2016 wieder bei Null.

## Für Personengesellschaften

## Abfärbung von geringfügigen gewerblichen Einkünften

| Tätigt eine vermögensverwaltend oder selbstständig tätige Personengesellschaft auch gewerbliche Umsätze, kann dies über die Abfärbewirkung **insgesamt zur Gewerblichkeit der Gesellschaft** und damit zur Gewerbesteuerpflicht führen. Nur ein äußerst geringer Anteil der gewerblichen Tätigkeit ist unschädlich. Durch drei in 2015 veröffentlichte Entscheidungen hat der Bundesfinanzhof nun klargestellt, wo er die Grenze zieht (BFH 27.8.2014, u.a. Az. VIII R 6/12). |

Danach tritt eine Abfärbung nicht ein, wenn die gewerblichen Umsätze eine Bagatellgrenze von 3 % der Gesamtnettoumsätze **und zusätzlich** den Betrag von 24.500 EUR im Veranlagungszeitraum nicht übersteigen.

**PRAXISHINWEIS** | Droht eine Überschreitung der Bagatellgrenze, ist es mitunter ratsam, die gewerbliche Tätigkeit frühzeitig auf eine andere Gesellschaft auszulagern.

## Für Unternehmer

**Ausgewählte Aspekte für Bilanzierende und Einnahmen-Überschussrechner**

Die „richtige“ Bilanzpolitik hängt von vielen Faktoren ab. Zum Beispiel kann handelsrechtlich für anstehende Kreditverhandlungen mit der Hausbank ein hoher Gewinn angestrebt werden, während steuerlich ein möglichst niedriger Gewinn erwünscht ist. Hier gilt es abzuwägen. |

**Gewinnverlagerung**

**Buchführungspflichtige Unternehmer** erreichen eine Gewinnverschiebung bei der Bilanzierung z.B. dadurch, dass sie Lieferungen erst später ausführen oder anstehende Reparaturen und Beratungsleistungen vorziehen.

Erfolgt die Gewinnermittlung durch **Einnahmen-Überschussrechnung**, reicht zur Gewinnverlagerung die Steuerung der Zahlungen über das Zu- und Abflussprinzip. Dabei ist die 10-Tage-Regel zu beachten, wonach regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben innerhalb dieser Frist nicht dem Jahr der Zahlung, sondern dem Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zuzurechnen sind.

**Neue Grenzen für die Buchführung**

Durch das Bürokratieentlastungsgesetz vom 28.7.2015 (BGBl I 2015, 1400) werden Unternehmen stärker von **Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten** des Handelsgesetzbuchs und der Abgabenordnung befreit. Der **Schwellenwert für die Umsatzerlöse** wurde von 500.000 EUR auf 600.000 EUR und der **Gewinn-Schwellenwert** von 50.000 EUR auf 60.000 EUR erhöht.

**Beachten Sie |** Die neuen Grenzen gelten erstmals für Kalenderjahre, **die nach dem 31.12.2015 beginnen**. Die **Übergangsregelungen** stellen jedoch sicher, dass Steuerpflichtige vom Finanzamt keine Mitteilung über den Beginn der Buchführungspflicht erhalten, für die ab dem Zeitpunkt der Gesetzesverkündung nach bisherigem Recht eine Buchführungspflicht besteht, jedoch nicht mehr nach der Neuregelung.

**Investitionsabzugsbetrag**

Für die künftige Anschaffung oder Herstellung von neuen oder gebrauchten abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens kann ein **Investitionsabzugsbetrag** von bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten **gewinnmindernd geltend gemacht werden**.

Ein Abzugsbetrag, der in einem Vorjahr abgezogen worden war, ohne die absolute Grenze von 200.000 EUR je Betrieb oder die relative Höchstgrenze von 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu erreichen, kann in einem Folgejahr bis zu den Höchstgrenzen **aufgestockt** werden (BFH 12.11.2014, Az. X R 4/13). So kann die Steuerprogression ggf. gemindert werden.

Derzeit muss das Wirtschaftsgut seiner **Funktion nach benannt werden**. Schafft der Unternehmer ein funktionell anderes Wirtschaftsgut an (z.B. Lkw anstatt Pkw), muss der Abzugsbetrag im Jahr der Geltendmachung mit der entsprechenden Zinswirkung aufgelöst werden.

Nach dem Steueränderungsgesetz 2015, das am 16.10.2015 den Bundesrat passiert hat, sind die Abzugsbeträge zukünftig **nach amtlich vorgeschriebenen Datensätzen** durch Datenfernübertragung an das Finanzamt zu übermitteln. Eine Angabe, welche Investitionen beabsichtigt sind, ist nicht mehr notwendig. Die Regelung gilt erstmals für nach dem 31.12.2015 endende Wirtschaftsjahre.

Da **Blockheizkraftwerke (BHKW)** nach neuer Verwaltungssicht keine beweglichen Wirtschaftsgüter mehr sind, gibt es weder einen Abzugsbetrag noch eine Investitionszulage. Ferner müssen sie über die (längere) für Gebäude geltende Nutzungsdauer abgeschrieben werden.

Aus Vertrauensschutzgründen wird den Steuerpflichtigen allerdings ein Wahlrecht eingeräumt, die bisherige (günstigere) Sichtweise weiter anzuwenden. Dieses Wahlrecht ist auf alle BHKW anzuwenden, die **vor dem 31.12.2015** angeschafft, hergestellt oder verbindlich bestellt worden sind. Es ist gegenüber dem Finanzamt im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung oder des Feststellungsverfahrens **spätestens für den Veranlagungszeitraum 2015** auszuüben.

**MERKE |** Die neue Sichtweise gilt für die Fälle, in denen das BHKW keine Betriebsvorrichtung ist, was bedeutet, dass der eigentliche Zweck in der Gebäude- und Wasserbeheizung liegt.

**Abschlagszahlungen**

Ermitteln **Ingenieure oder Architekten** ihren Gewinn mittels Bilanzierung, tritt die **Gewinnrealisierung** bereits dann ein, wenn der **Anspruch auf Abschlagszahlung** nach § 8 Abs. 2 HOAI (alte Fassung) entstanden ist (BFH 14.5.2014, Az. VIII R 25/11).

Nach Ansicht des Bundesfinanzministeriums (Schreiben vom 29.6.2015, Az. IV C 6 - S 2130/15/10001) gilt das nicht nur für die inzwischen neu gefasste HOAI, sondern **auch für Abschlagszahlungen nach § 632a BGB**, sodass auch andere Branchen (z.B. das Handwerk) betroffen sind. Bei diesen Abschlagszahlungen handelt es sich, so die Verwaltung, um die Abrechnung von bereits verdienten Ansprüchen. Die Abschlagszahlungen sind indes von Forderungen auf einen **Vorschuss** abzugrenzen, bei denen weiterhin keine Gewinnrealisierung eintritt.

Einnahmen-Überschussrechner sind hiervon nicht betroffen. Hier zählt weiterhin der Zahlungszufluss.

**PRAXISHINWEIS |** Es wird nicht beanstandet, wenn die neue Rechtsprechung erstmals im Wirtschaftsjahr angewendet wird, das nach dem 23.12.2014 beginnt. Damit sind Abschlagszahlungen regelmäßig ab dem Wirtschaftsjahr 2015 nicht mehr als (gewinnneutrale) erhaltene Anzahlungen zu bilanzieren. Der aus der erstmaligen Anwendung resultierende Gewinn kann gleichmäßig entweder auf das Wirtschaftsjahr der erstmaligen Anwendung und das folgende Wirtschaftsjahr oder auf das Wirtschaftsjahr der erstmaligen Anwendung und die beiden folgenden Wirtschaftsjahre verteilt werden.

**HAFTUNGSAUSSCHLUSS**

Der Inhalt des Rundschreibens ist nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen. Das Rundschreiben ersetzt nicht die individuelle persönliche Beratung.