

# Sonderausgabe zum Jahresende 2016

02 | 2016

Für GmbH-Geschäftsführer

## Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz: Neue Vorgaben sind erstmals für den Jahresabschluss 2016 verpflichtend anzuwenden

Für die Jahresabschlusserstellung 2016 sieht das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (kurz BilRUG) einige Neuerungen vor. Dabei ist zu beachten, dass die angehobenen Schwellenwerte für die Größeneinteilung von Kapitalgesellschaften (einschließlich der erweiterten Definition der Umsatzerlöse) bereits für das nach dem 31.12.2013 beginnende Geschäftsjahr genutzt werden durften. Hierbei handelte es sich aber „nur“ um ein Wahlrecht. Für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen (also regelmäßig das Geschäftsjahr 2016) ist das BilRUG nun in Gänze verpflichtend anzuwenden. Nachfolgend ein Überblick über wesentliche Neuregelungen.

### Größeneinteilung

Die Größenklasse einer Kapitalgesellschaft (regelmäßig auch die einer GmbH & Co. KG) hängt von drei Schwellenwerten ab. Es handelt sich z. B. um eine kleine Gesellschaft, wenn an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen mindestens zwei der drei folgenden Merkmale nicht überschritten werden:

- **Bilanzsumme:** 6.000.000 EUR (vor BilRUG: 4.840.000 EUR)
- **Umsatzerlöse:** 12.000.000 EUR (vor BilRUG: 9.680.000 EUR)
- **durchschnittliche Anzahl der Arbeitnehmer:** 50 (vor BilRUG: 50)

**PRAXISHINWEIS** | Unternehmen, die durch die erhöhten Schwellenwerte nicht mehr als mittelgroße, sondern als kleine Gesellschaft eingestuft werden, können u. a. von folgenden Vorteilen profitieren:

- geringere Anhangangaben,
- keine Prüfungspflicht sowie
- keine Offenlegung der Gewinn- und Verlustrechnung.

### Umsatzerlöse

Nach der bisherigen Begriffsbestimmung waren als Umsätze die im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit erbrachten typischen Leistungsangebote auszuweisen. Nach der Neudefinition sind unter den Umsatzerlösen

„die Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von Produkten sowie aus der Erbringung von Dienstleistungen der Kapitalgesellschaft nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer sowie sonstiger direkt mit dem Umsatz verbundener Steuern“ zu zeigen. Somit sind viele Erlöse, die bisher als sonstige betriebliche Erträge auszuweisen waren, nunmehr unter den Umsatzerlösen zu subsumieren.

Durch die Neudefinition der Umsatzerlöse sind auch Umgliederungen bei anderen Positionen möglich.

### ■ Beispiel

Eine GmbH bezieht ein neu angemietetes Gebäude. Zwei Büroetagen werden langfristig an Dritte weitervermietet.

Die Erlöse aus der Weitervermietung sind nach dem BilRUG als Umsatzerlöse auszuweisen. Der Aufwand aus der Anmietung der zwei Büroetagen ist unter den Aufwendungen für bezogene Leistungen zu zeigen.

### Immaterielle Vermögensgegenstände

Kann die Nutzungsdauer eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens in Ausnahmefällen nicht verlässlich geschätzt werden, sind planmäßige Abschreibungen über zehn Jahre vor-

zunehmen. Dies kann auch auf einen entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert angewendet werden.

### Anhang

Bei der erstmaligen Anwendung der neuen Umsatzerlösabgrenzung ist im Anhang auf eine ggf. fehlende Vorjahresvergleichbarkeit der Umsatzerlöse hinzuweisen. Der Betrag der Umsatzerlöse des Vorjahres, der sich bei einer Ermittlung nach den neuen Vorschriften ergeben hätte, ist anzugeben.

Der gesonderte Ausweis von außerordentlichen Aufwendungen und Erträgen in der Gewinn- und Verlustrechnung entfällt. Stattdessen ist eine Angabe im Anhang vorgesehen: Anzugeben sind jeweils der Betrag und die Art der einzelnen Erträge und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung, soweit die Beträge nicht von untergeordneter Bedeutung sind.

Insgesamt führt das BilRUG zu einer deutlichen Ausweitung von Anhangangaben, die in vollem Umfang die großen, aber fast einschränkungslos auch die mittelgroßen Kapitalgesellschaften trifft. Demgegenüber können kleine Gesellschaften auch von einer Reihe von Erleichterungen profitieren. Beispielsweise sind die Angaben zu den Pensionsrückstellungen (wie z. B. die Nennung des angewandten versicherungsmathematischen Berechnungsverfahrens) nicht verpflichtend.

## Für alle Steuerpflichtigen

### Verlagerung von Ausgaben im Privatbereich zwecks Steueroptimierung

| Im privaten Bereich kommt es insbesondere auf die **persönlichen Verhältnisse** an, ob Ausgaben vorgezogen oder in das Jahr 2017 verlagert werden sollten. |

Eine Verlagerung kommt vor allem 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 Zahl der Kinder abhängt.

**PRAXISHINWEIS** | Ist abzusehen, dass die zumutbare Eigenbelastung in 2016 nicht überschritten wird, sollten offene Rechnungen (nach Möglichkeit) erst in 2017 beglichen werden. Ein Vorziehen lohnt sich, wenn in 2016 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, maxi-

mal 1.200 EUR) erreicht, sollten Rechnungen nach Möglichkeit erst in 2017 beglichen werden.

**PRAXISHINWEIS** | Fällt in diesem Jahr z. B. aufgrund von Verlusten aus einer selbstständigen Tätigkeit keine Einkommensteuer an, kann kein Abzug von der Steuerschuld vorgenommen werden. Da die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen weder zurück- noch vorgetragen werden kann, ist eine Rechnungsbegleichung auch in diesen Fällen in 2017 sinnvoll.

In Baden-Württemberg scheint die **Erhöhung der Grunderwerbsteuer** für 2017 wohl vorerst „vom Tisch zu sein“. Wer aber den Kauf einer Immobilie in **Thüringen** plant, sollte diesen nach Möglichkeit noch in 2016 durchführen. Denn hier steigt der Steuersatz von derzeit 5 % auf 6,5 % in 2017. Bei einem Kaufpreis von 350.000 EUR beträgt die Mehrbelastung folglich 5.250 EUR.

## Für Arbeitnehmer

### Steuerstrategien für Lohn- und Gehaltsempfänger

| 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 2017 verschoben werden. |

#### Abfindungen

Bei der Gestaltung bzw. Verlagerung von **Entlassungsentschädigungen** ist Vorsicht geboten. Die ermäßigte Besteuerung setzt nämlich grundsätzlich voraus, dass die Abfindung zusammengeballt in einem Veranlagungszeitraum (VZ) zufließt. Der Zufluss **von zwei Teilbeträgen** in unterschiedlichen VZ ist (ausnahmsweise) unschädlich, wenn sich die Teilzahlungen im Verhältnis zueinander eindeutig als Haupt- und Nebenleistung darstellen und **die Nebenleistung geringfügig** ist.

Nach einem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 4.3.2016 (Az. IV

C 4 - S 2290/07/10007:031) liegt eine geringfügige Zahlung vor, wenn sie **nicht mehr als 10 % der Hauptleistung** beträgt. Darüber hinaus kann eine Zahlung unter Berücksichtigung der konkreten individuellen Steuerbelastung als geringfügig anzusehen sein, wenn sie niedriger ist als die tarifliche Steuerbegünstigung der Hauptleistung.

**PRAXISHINWEIS** | Eine gesplittete Zahlung gefährdet die ermäßigte Besteuerung von Entlassungsentschädigungen nur unter gewissen Voraussetzungen nicht. Demzufolge sollten Abfindungen besser in einem Betrag ausbezahlt werden.

## Für Vermieter

### Grundsteuer: Antrag auf Erlass und Reform

| Bei erheblichen Mietausfällen in 2016 besteht bis zum 31.3.2017 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.

#### Grundsteuerreform

**Einheitswerte** sind neben den Steuermesszahlen und den von den Gemeinden festgelegten Hebesätzen Grundlage für die Bemessung der Grundsteuer. Maßgebend für die Feststellung der Einheitswerte sind in den alten Bundesländern und West-Berlin die **Wertverhältnisse zum 1.1.1964**. In den neuen Bundesländern sind es sogar die Wertverhältnisse zum 1.1.1935.

**Beachten Sie** | Ob die Ermittlung anhand dieser alten Datenbasis verfassungsgemäß ist, muss bezweifelt werden. Derzeit sind beim Bundesverfassungsgericht **mehrere Verfahren zur Verfassungsmäßigkeit** der Einheitswertbewertung anhängig (u. a. unter Az. 1 BvL 11/14).

Über eine Reform der Grundsteuer wird schon seit vielen Jahren heiß diskutiert. Nun gibt es eine neue Initiative, denn die Länder haben im Bundesrat am 23.9.2016 eine Reform angestoßen. Im Kern sollen rund **35 Millionen wirtschaftliche Einheiten (Grundstücke und Betriebe der Land- und Forstwirtschaft) erstmals auf den 1.1.2022 neu bewertet werden**: unbebaute Grundstücke anhand von Bodenrichtwerten und bebaute Grundstücke zusätzlich anhand des Gebäudewerts unter Berücksichtigung von Art und Baujahr. Die Erhebung der neu reformierten Grundsteuer könnte erstmals für das Jahr 2027 erfolgen.

**Kurzum:** Eine Reform der Grundsteuer ist überfällig und wird auch kommen. Die Fragen sind „nur“: Wann, wie und vor allem, ob hiermit höhere Kosten verbunden sind?

## Für alle Steuerpflichtigen

### Steuererklärungen: Fristverlängerung für die Abgabe greift noch nicht für 2016

| Durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens (BGBl I 2016, 1679) wurden u. a. die **Steuererklärungsfristen verlängert**. Aber: Dies gilt nicht (wie vielfach gedacht) bereits für die Steuererklärungen für 2016. Die verlängerten Fristen gelten erstmals für **Besteuerungszeiträume, die nach dem 31.12.2017 beginnen**. |

**Hintergrund:** Nicht steuerlich beratene Steuerpflichtige erhalten künftig **zwei Monate mehr Zeit** für die Erstellung bzw. Abgabe der Steuererklärung. Das heißt, die Abgabefrist wurde vom 31.5. des Folgejahres auf den 31.7. verlängert. Für von einem Steuerberater angefertigte Erklärungen wurde die Frist ebenfalls um zwei Monate verlängert (vom 31.12. des Folgejahres auf Ende Februar des Zweitfolgejahres).

Auch die Regelung, wonach Spendenbescheinigungen erst auf Anforderung vorzulegen sind (**Belegvorhaltepflcht**), gilt erst für Spenden, die nach 2016 erfolgen. Für die Steuererklärung 2016 gilt weiter eine **Belegvorlagepflicht**.

## Für GmbH-Gesellschafter

### Änderungsbedarf bei Verträgen überprüfen

| 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 2017 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. Insbesondere die **Gesellschafter-Geschäftsführer-Bezüge** sind mit der allgemeinen Gehaltsstruktur und der individuellen Gewinnlage abzugleichen.

## Für Unternehmer

### Wichtige Aspekte zur Umsatzsteuer

| Im Bereich der Umsatzsteuer sind **keine einschneidenden Gesetzesänderungen** in „der Pipeline“. Demzufolge ist hier primär auf allgemeine Grundsätze, Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen hinzuweisen. |

#### Ist-Besteuerung

Die Umsatzsteuer ist grundsätzlich mit der Leistungsausführung abzuführen, was die Liquidität belasten kann (**Soll-Besteuerung**). Unter Voraussetzungen kann eine Umsatzbesteuerung **auf Antrag** aber 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.

Der Bundesfinanzhof (Urteil vom 18.8.2015, Az. V R 47/14 sowie Urteil vom 18.11.2015, Az. XI R 38/14) hat jüngst herausgestellt, dass ein **ausdrücklicher Antrag und eine ausdrückliche Gestattung** seitens des Finanzamts nicht zwingend erforderlich sind. Der Antrag und die Gestattung können somit grundsätzlich auch **konkudent** erfolgen.

**PRAXISHINWEIS** | Um Streitigkeiten bereits im Vorfeld auszuschließen, sollte die explizite Antragstellung (weiter) bevorzugt und auf eine förmliche Gestattung durch das Finanzamt gedrängt werden.

#### Rechnungsanforderungen

Das Umsatzsteuergesetz enthält umfassende Vorgaben, wie eine Rechnung auszusehen hat. Nur wenn die sogenannten **Pflichtangaben** enthalten sind, ist der Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt. Danach muss eine Rechnung **insbesondere** folgende Punkte enthalten:

- Vollständiger Name und vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers,
- Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer,
- Ausstellungsdatum,
- fortlaufende Rechnungsnummer,
- Menge und handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung,
- Lieferungs- bzw. Leistungszeitpunkt,
- nach Steuersätzen und -befreiungen aufgeschlüsseltes Entgelt.

**Beachten Sie** | Bei Kleinbetragsrechnungen (150 EUR; ab 2017: 200 EUR geplant) gelten Vereinfachungen.

**PRAXISHINWEIS** | Unternehmer sind gut beraten, die Eingangsrechnungen sorgfältig zu prüfen, um den Vorsteuerabzug nicht zu gefährden.

Zudem ist zu beachten, dass einige Punkte noch nicht endgültig geklärt sind. Beispielsweise hat der Bundesfinanzhof dem Europäischen Gerichtshof mit zwei Beschlüssen vom 6.4.2016 die Frage vorgelegt, ob eine Anschrift bereits dann vollständig ist, wenn der leistende Unternehmer unter dieser Anschrift **postalisch erreichbar** ist oder ob es darauf ankommt, dass er unter dieser Anschrift seine **wirtschaftlichen Tätigkeiten** entfaltet?

#### Betriebsveranstaltungen

Seit 2015 gilt für bis zu zwei Betriebsveranstaltungen im Jahr ein lohnsteuerlicher **Freibetrag** von je 110 EUR pro Arbeitnehmer. Diese Aufteilung in einen steuerpflichtigen und einen -freien Teil **gilt aber nicht für Umsatzsteuerzwecke** (BMF-Schreiben vom 19.4.2016, Az. III C 2 - S 7109/15/10001). Umsatzsteuerlich ist nach wie vor die 110 EUR-Freigrenze maßgebend. Somit **scheidet ein Vorsteuerabzug aus**, wenn von vornherein feststeht, dass auf die teilnehmenden Arbeitnehmer mehr als 110 EUR pro Person an Aufwendungen anfallen. Darauf ist bei den nun anstehenden Weihnachtsfeiern zu achten!

#### Fotobücher

Für **vor 2017** ausgeführte Lieferungen und innergemeinschaftliche Erwerbe von **Fotobüchern** wird es auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers nicht beanstandet, wenn der Unternehmer diese Umsätze **dem ermäßigten Steuersatz (7 %)** unterwirft. Dieses Zugeständnis des Bundesfinanzministeriums (BMF-Schreiben vom 20.4.2016, Az. III C 2 - S 7225/12/10001) endet zum Jahresende. Somit ist für Fotobücher **ab 2017** der umsatzsteuerliche **Regelsteuersatz von 19 %** maßgebend.

## Für Unternehmer

### Maßnahmen für Gewerbetreibende und Freiberufler

| **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.

#### Geschenke

Geschenke müssen **einzelnd und getrennt** von den sonstigen Betriebsausgaben **aufgezeichnet werden**. Ist diese Voraussetzung nicht erfüllt, entfällt der Betriebsausgabenabzug selbst dann, wenn der Wert der Geschenke an Personen, die nicht Arbeitnehmer sind, pro Empfänger und Wirtschaftsjahr 35 EUR nicht überschreitet.

**Beachten Sie** | Der Bundesfinanzhof muss demnächst in einem **Revisionsverfahren (Az. I R 38/16)** klären, ob diese strengen Aufzeichnungspflichten auch gelten, wenn das Unternehmen Kunden und Geschäftspartnern einen **hochwertigen Kalender mit Firmenlogo** schenkt.

#### Investitionsabzugsbetrag

Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2015 enden (also **regelmäßig erstmals das Geschäftsjahr 2016**), sind für den steuermindernden Investitionsabzugsbetrag neue Spielregeln zu beachten. Danach ist eine Angabe, welche Investitionen beabsichtigt sind, nicht mehr notwendig (= **Abschaffung der Funktionsbenennung**). Ein Investitionsabzugsbetrag kann somit für ein beliebiges angeschafftes oder hergestelltes begünstigtes Wirtschaftsgut verwendet werden.

## Für Kapitalanleger

### Riester- und Rürup-Police im Fokus

| Tages- und Festgeld ist wegen niedriger Zinsen eher unattraktiv und viele Anleger sehen Aktien als zu unsicher an. Mögliche Alternativen: **Riester- und Rürup-Police**. |

#### Riester

Wird ein Riester-Vertrag noch in 2016 abgeschlossen, sichert das die staatlichen **Zulagen für das gesamte Jahr** (Grundzulage 154 EUR, Kinderzulage 185 EUR, bei Geburt ab 2008: 300 EUR). Für Zulageberechtigte, die zu Beginn des Beitragsjahres das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, erhöht sich die Grundzulage um einmalig 200 EUR.

Die volle Zulage setzt voraus, dass der **Mindesteigenbeitrag** eingezahlt wird. Dieser beträgt 4 % des im Vorjahr erzielten rentenversicherungspflichtigen Einkommens abzüglich der erhaltenen Grund- bzw. Kinderzulagen. Er ist nach oben auf 2.100 EUR (Eigenbeitrag und Zulage) begrenzt. Mindestens ist ein Sockelbetrag von 60 EUR zu leisten.

**Beachten Sie** | Ohne **Dauerzulageverfahren** muss der Zulagenantrag bis Ende

des übernächsten Jahres eingereicht werden. Die Frist für die Zulage des Jahres 2014 läuft somit Ende 2016 ab.

#### Rürup

Aus steuerlicher Sicht kommen Rürup-Verträge insbesondere für Selbstständige in Betracht, die ihre **Höchstbeträge bei den Vorsorgeaufwendungen** noch nicht ausgeschöpft haben. Für die Steuererklärung 2016 liegt der Höchstbetrag für Beiträge zugunsten einer Basisversorgung im Alter bei 22.767 EUR (bzw. bei 45.534 EUR bei Zusammenveranlagung). In 2016 können hiervon 82 % als Sonderausgaben geltend gemacht werden.

**Beachten Sie** | Vor Abschluss eines Rürup-Vertrags sollte jedoch bedacht werden, dass die Ansprüche **grundsätzlich nicht vererbbar, nicht beleihbar und nicht veräußerbar** sind.

## Für Vermieter

### Kauf einer Mietimmobilie: Darauf ist zu achten!

| Abschreibungen sind nur für das Gebäude, nicht für den Grund und Boden zulässig. Das heißt: Der **Kaufpreis für bebaute Grundstücke ist aufzuteilen** – und zwar am besten bereits im Kaufvertrag. Denn nach Ansicht des Bundesfinanzhofs (16.9.2015, Az. IX R 12/14) muss das Finanzamt **der dort getroffenen Aufteilung grundsätzlich folgen**. Erfolgt die Aufteilung aber nur zum Schein oder liegt ein Gestaltungsmissbrauch vor, ist eine Korrektur notwendig, die auf Basis der realen Verkehrswerte von Grund und Boden sowie Gebäude zu erfolgen hat. |

#### Anschaffungsnahe Aufwendungen

Aufwendungen werden in **Herstellungskosten** umqualifiziert, wenn innerhalb **von drei Jahren** nach dem Gebäudekauf Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen durchgeführt werden, deren Netto-Aufwendungen **15 % der Gebäude-Anschaffungskosten** übersteigen. Das Problem: Die Aufwendungen wirken sich **nur über die Gebäudeabschreibung** als Werbungskosten aus.

Die Frage, welche Aufwendungen in die Ermittlung der 15 %-Grenze einbezogen werden müssen, hat der Bundesfinanzhof nun (zulasten der Steuerpflichtigen) **typisierend beantwortet** (Urteile vom 14.6.2016, Az. IX R 25/14, Az. IX R 15/15, Az. IX R 22/15). Im Kern gilt Folgendes: Auch Schönheitsreparaturen sowie Maßnahmen, die das Gebäude erst vermietbar machen oder die es über den ursprünglichen Zustand hinaus wesentlich verbessern sind einzubeziehen. Grundsätzlich sind daher **sämtliche Kosten zusammenzurechnen**.

**PRAXISHINWEIS** | Es sollte – soweit es praktikabel ist – darauf geachtet werden, dass die 15 %-Grenze innerhalb der Drei-Jahres-Frist nicht überschritten wird, z. B. durch zeitliche Verschiebung der Maßnahmen.

#### 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.