

«ZMSD/Vorschau der Anschrift des Mandante»

Hagen, 5.7.2016

Mandantenrundschriften Nr. 2/2016

Parkplatzüberlassung an Arbeitnehmer • Entlassungsentschädigungen • Verluste aus dem Verfall von Optionsscheinen • Umsatzsteuerliche Behandlung von Betriebsveranstaltungen • Gewerbesteueranrechnung bei unterjährigem Gesellschafterwechsel • Kosten für Fahrten zum Vermietungsobjekt • Beilage: Aktuelles zur Bilanzierung • Aktuelles aus der Gesetzgebung

Sehr geehrte«ZMSD/Briefanrede»,

der Bundesfinanzhof hat entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung entschieden, dass Verluste aus dem Verfall von Optionsscheinen bei den Kapitaleinkünften geltend gemacht werden können. Entscheidend für den Bundesfinanzhof ist, dass der Gesetzgeber mit der Einführung der Abgeltungsteuer nicht nur laufende Erträge aus Kapitalvermögen, sondern auch Veräußerungsgewinne steuerlich erfassen wollte und zwar unabhängig von der Haltedauer der Anlagen. Insofern müssten auch wirtschaftliche Verluste aus dem Verfall von Optionsscheinen erfasst werden.

Eine Beilage bietet einen Überblick über die aktuellen Entwicklungen bei der handels- und steuerrechtlichen Rechnungslegung, welche v.a. bei Erstellung des Jahresabschlusses zum 31.12.2015 zu beachten sind. Herauszustellen ist die Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen, die entgegen bisheriger Ansicht der Finanzverwaltung nun doch wieder in allen Fällen erst bei Abnahme des Werks eintritt. Bis zu diesem Zeitpunkt vereinnahmte Abschlagszahlungen sind erfolgsneutral als Anzahlung zu buchen.

WALDEMAR STEINERT
Steuerberater
Dipl.-Finanzwirt

JÖRG VARGA
Steuerberater
Dipl.-Finanzwirt

JOACHIM MUSTER *1
Steuerberater

BRIGITTE SCHEPERS *2
Steuerberaterin

TANJA VAN EIK *2
Dipl.-Kauffrau
Steuerberaterin

AXEL LIEBIG*2
Rechtsanwalt
Fachanwalt für Steuerrecht

In Kooperation mit
**CRAMER RECHTSANWALTS-
GESELLSCHAFT mbH**

Feithstr. 82, 58095 Hagen
Tel. (0 23 31) 98 86 - 0
Fax (0 23 31) 8 26 53

e-mail:
info@steinert-online.com
www.steinert-online.com

**Steinert Steuerberatungs-
gesellschaft mbH**

Amtsgericht Hagen
HRB 3751

Geschäftsführer:
Dipl.-Finanzwirt
Waldemar Steinert
Dipl.-Finanzwirt
Jörg Varga

*1 freier Mitarbeiter
*2 Angestellte(-r)

Auf Seiten der Gesetzgebung hat der Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens die nächste Hürde genommen. Mit diesem Gesetz soll die Effizienz des Besteuerungsverfahrens insbesondere durch den Einsatz von EDV gesteigert werden. Gegenüber dem bisherigen Entwurf sind etliche Änderungen erfolgt. So wurden die Regelungen zu den Abgabefristen und der Verhängung eines Verspätungszuschlages entschärft. Der weitere Gang des Gesetzgebungsverfahrens bleibt abzuwarten.

Bis zum Redaktionsschluss dieses Mandanten-Rundschreibens konnte das Gesetzgebungsverfahren zur Anpassung des Erbschaftsteuergesetzes noch nicht abgeschlossen werden. Das Bundesverfassungsgericht hatte dem Gesetzgeber eine Frist zur verfassungskonformen Ausgestaltung des Gesetzes bis zum 30.6.2016 gesetzt. Auch wenn diese Frist nun nicht mehr eingehalten werden kann, ist das Erbschaftsteuergesetz nach einer Stellungnahme des Bundesverfassungsgerichts zunächst weiterhin anwendbar. Wir halten Sie auf dem Laufenden.

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Verschärfung bei Kriterien der strafrechtlichen Würdigung einer Steuerhinterziehung
- 2 Keine Steuerermäßigung für Vermittlungsgebühren einer Haushaltshilfe
- 3 Schulverpflegung keine haushaltsnahe Dienstleistung
- 4 Ehescheidungskosten weiterhin steuerlich absetzbar
- 5 Modernisierung des Besteuerungsverfahrens
- 6 Gewährung zinsloser Darlehen als freigebige Zuwendung
- 7 Erbschaftsteuer: Steuerbefreiung bzw. Steuerverschonung für die unentgeltliche Übertragung von Wohnimmobilien bzw. eines Familienheims
- 8 Neue Hinzuverdienstgrenzen für Rentner ab 1.7.2016
- 9 Prozesskosten als außergewöhnliche Belastung

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 10 Parkplatzüberlassung des Arbeitgebers an Arbeitnehmer gegen (verbilligte) Kostenbeteiligung unterliegt der Umsatzsteuer
- 11 Steuersatzbegünstigung bei Entlassungsschädigungen
- 12 Kosten für Besuche von Kunstausstellungen und Vernissagen durch eine Kunstlehrerin nicht abzugsfähig
- 13 Umsatzsteuerliche Behandlung von Betriebsveranstaltungen
- 14 Steuerfreie Leistungen zur Gesundheitsvorsorge (Präventionskurse)

Für Unternehmer und Freiberufler

- 15 Gesetzliche Maßnahmen gegen Manipulationen bei Registrierkassen geplant
- 16 Vorsteuerabzug für nicht geliefertes Wirtschaftsgut
- 17 Rückwirkende Berichtigung umsatzsteuerlicher Rechnungen möglich?
- 18 Vorsteuerabzug bei Dauerschuldverhältnissen
- 19 Leistungen ausübender Künstler auf Privatveranstaltungen können ermäßigtem Umsatzsteuersatz unterliegen
- 20 Betriebsausgabenabzug bei der Veranstaltung von Golfturnieren
- 21 Doppelte AfA bei Bebauung des Ehegattengrundstücks

- 22 Vermietung von Wohnungen im Rahmen eines sog. Betreuten Wohnens: Abgrenzung zwischen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und Einkünften aus Gewerbebetrieb
- 23 Umsatzsteuerliche Behandlung der unentgeltlichen Wertabgabe von Sachspenden

Für Personengesellschaften

- 24 Steuerneutrale Realteilung auch bei Fortführung der Gesellschaft unter den verbleibenden Gesellschaftern
- 25 Grundsatzentscheidung zur Gewerbesteueranrechnung bei unterjährigem Gesellschafterwechsel

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 26 Verluste aus dem Verfall von Optionsscheinen können steuerlich geltend gemacht werden
- 27 Kreditzinsen aus der Finanzierung von Kapitalanlagen können nicht geltend gemacht werden
- 28 Korrektur eines fehlerhaften Kapitalertragsteuereinbehalts
- 29 Finanzverwaltung zu Einzelfragen zur Abgeltungsteuer
- 30 Medienberichterstattung über den Ankauf einer „Steuer-CD“ kann die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige ausschließen

Für Hauseigentümer

- 31 Aufwendungen zur Beseitigung nachträglicher Schäden keine anschaffungsnahen Herstellungskosten
- 32 Feststellung der Bebauungs- und Vermietungsabsicht bei unbebautem Grundstück
- 33 Fahrten zum Vermietungsobjekt regelmäßig in vollem Umfang als Werbungskosten abzugsfähig
- 34 Vorsteuern aus dem Erwerb einer Photovoltaikanlage müssen rechtzeitig geltend gemacht werden

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 35 Kein Vorsteuerabzug aus Beratungsleistungen im Rahmen einer GmbH-Gründung

- 36 Keine Schenkungsteuer bei überhöhten Mietzahlungen einer GmbH an ihren Geschäftsführer
- 37 Vergebliche Aufwendungen eines fehlgeschlagenen Beteiligungserwerbs als vorweggenommene Werbungskosten bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit
- 38 Verlustrealisierung nach § 17 EStG bei Einzug von GmbH-Anteilen
- 39 Verhältnis der verdeckten Einlage eines Gesellschaftsanteils zur Schenkungsteuer
- 40 Berücksichtigung eines Beteiligungsverlusts als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit
- 41 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

Aktuelles zur Erstellung des Jahresabschlusses zum 31.12.2015

- 42 Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen: Finanzverwaltung gibt die steuerliche Sonderbehandlung auf
- 43 Änderung bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen in der Handelsbilanz
- 44 Aktuelle Hinweise zur Passivierung sonstiger Rückstellungen
- 45 Bilanzpolitische Spielräume nutzen
- 46 Neuer Begriff der Umsatzerlöse nach Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG)

Für alle Steuerpflichtigen

1 Verschärfung bei Kriterien der strafrechtlichen Würdigung einer Steuerhinterziehung

Eine begangene Steuerhinterziehung kann auch erhebliche strafrechtliche Folgen, insbesondere auch Freiheitsstrafen nach sich ziehen, wie zuletzt prominente Beispiele gezeigt haben. Es gilt zu beachten, dass der Bundesgerichtshof jüngst seine Rechtsprechung hinsichtlich der Bemessung des Strafmaßes verschärft hat.

Mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe wird bestraft, wer eine Steuerhinterziehung begeht. In besonders schweren Fällen erhöht sich der Strafrahmen auf eine Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu zehn Jahren. Ein besonders schwerer Fall liegt in der Regel vor, wenn der Täter in großem Ausmaß Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt. Wann eine Steuerhinterziehung großen Ausmaßes in diesem Sinn vorliegt, war lange Zeit unklar. Erstmals brachte die Grundsatzentscheidung des Bundesgerichtshofs vom 2.12.2008 hierzu Klarheit: Danach wurde zwischen Wertgrenzen von 50 000 € und 100 000 € differenziert, je nach Begehungsform. Unterschieden wurde danach, ob dem Fiskus ein schon eingetretener Vermögensschaden entstanden ist, also „staatliches Vermögen“ gemindert wurde oder ob durch unvollständige Angaben in der Steuererklärung lediglich eine falsche Steuerfestsetzung erfolgte, woraus eine Gefährdung des Steueranspruchs resultierte.

Nun hat der Bundesgerichtshof mit seiner Entscheidung vom 27.10.2015 (Aktenzeichen 1 StR 373/15) diese Rechtsprechung in Teilen wieder aufgegeben und eine einheitliche Wertgrenze von 50 000 € statuiert. Ein großes Ausmaß der Steuerhinterziehung wird nunmehr bei jeder Steuerhinterziehung über 50 000 € indiziert. Der Bundesgerichtshof begründet seine Entscheidung damit, dass eine Steuerverkürzung nach den Steuergesetzen le-

diglich eine fehlende, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig erfolgte Steuerfestsetzung voraussetzt. Eine Unterscheidung zwischen der Gefährdung des Steueranspruchs und dem tatsächlichen Eintritt des Vermögensschadens beim Staat sehe das Steuerrecht nicht vor.

Hinweis:

Auch wenn mit diesem Schwellenwert noch keine Aussage über das im konkreten Fall festzusetzende Strafmaß getroffen wird, so ist doch eine deutliche Verschärfung festzustellen. Diese Rechtsprechungsänderung hat auch Konsequenzen für die Strafverfolgungsverjährung und für die Selbstanzeige. Im konkreten Fall ist stets steuerlicher und rechtlicher Rat einzuholen.

2 Keine Steuerermäßigung für Vermittlungsgebühren einer Haushaltshilfe

Die tarifliche Einkommensteuer ermäßigt sich auf Antrag um 20 %, höchstens 510 €, der Aufwendungen des Stpfl. für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, bei denen es sich um eine geringfügige Beschäftigung im Sinne des Sozialgesetzbuchs handelt. Das Sozialgesetzbuch regelt geringfügige Beschäftigungen, die ausschließlich in Privathaushalten ausgeübt werden und die nur Tätigkeiten umfassen, die sonst gewöhnlich durch Mitglieder des privaten Haushalts erledigt werden. Erforderlich ist außerdem die Teilnahme des Arbeitgebers am Haushaltsscheckverfahren.

Das Finanzgericht Köln hat mit Urteil vom 21.10.2015 (Aktenzeichen 3 K 2253/13) entschieden, dass diese Steuerermäßigung aber nicht in Betracht kommt für Kosten der Vermittlung einer Haushaltshilfe. Der Stpfl. machte im vorliegenden Fall Kosten einer Vermittlungsagentur geltend, die eine Haushaltshilfe vermittelte und ferner die Verpflichtung übernahm, jederzeit bei Urlaub, Krankheit sowie generell bei Ausfall von Personal kostenlose Folgevermittlungen zu erbringen. Das Finanzgericht lehnte die Steuerermäßigung für diese Kosten der Agentur ab, da insoweit keine Leistung im Haushalt des Stpfl. erbracht sei und auch keine hinreichende Nähe zur Haushaltsführung vorliege. Der Stpfl. konnte also nur die Kosten für die dann vermittelte Haushaltshilfe selbst geltend machen.

Handlungsempfehlung:

Die sich aus der Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen bietenden Möglichkeiten sollten genutzt werden, wobei sorgfältig die gesetzlichen Voraussetzungen und – wie das besprochene Urteil zeigt – deren Grenzen beachtet werden müssen.

3 Schulverpflegung keine haushaltsnahe Dienstleistung

Das Finanzgericht Sachsen entschied mit Urteil vom 7.1.2016 (Aktenzeichen 6 K 1546/13), dass die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen nicht für Kosten der Schulverpflegung der Kinder in der Schulkantine gewährt wird. Insoweit handelte es sich nicht um Leistungen, die im unmittelbaren räumlichen Zusammenhang mit dem Haushalt des Stpfl. erbracht werden.

Hinweis:

Das Urteil ist noch nicht rechtskräftig.

4 Ehescheidungskosten weiterhin steuerlich absetzbar

Das Finanzgericht Köln stellte mit Urteil vom 13.1.2016 (Aktenzeichen 14 K 1861/15) fest, dass Ehescheidungskosten nach wie vor als außergewöhnliche Belastungen steuerlich geltend gemacht werden können. Unstrittig seien diese Kosten als „zwangsläufig“ anzusehen, was Voraussetzung für den Ansatz von außergewöhnlichen Belastungen ist. Die Zwangsläufigkeit ergebe sich aus der regelmäßigen Grundannahme, dass sich die Ehepartner nur scheiden lassen, wenn die Ehe so zerrüttet ist, dass ihnen ein Festhalten an ihr nicht mehr möglich ist, sie sich also dem Scheidungsbegehren aus tatsächlichen Gründen nicht entziehen können.

Nach der zuletzt erfolgten gesetzlichen Änderung sind Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits (Prozesskosten) vom Abzug als außergewöhnliche Belastungen ausgeschlossen, es sei denn, es handelt sich um Aufwendungen, ohne die der Stpfl. Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können. Nach der Auffassung der Finanzverwaltung fallen auch Kosten für eine Ehescheidung unter dieses Abzugsverbot. Das Finanzgericht kommt vor dem Hintergrund der gesetzlichen Änderung aber zu dem Schluss, dass Ehescheidungskosten nach dem im Gesetz objektivierten Willen des Gesetzgebers nicht zu den Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits (Prozesskosten) gehören. Ehescheidungsverfahren würden nicht unter den Begriff des Rechtsstreits fallen und hierdurch entstehende Kosten stellten begrifflich auch keine Prozesskosten dar.

Handlungsempfehlung:

In einschlägigen Fällen sollte der Abzug der entstandenen Kosten begehrt werden. Offen ist noch, ob gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln beim Bundesfinanzhof die Revision eingelegt wird. Zum Abzug von Scheidungskosten als außergewöhnliche Belastungen sind unter den Aktenzeichen VI R 66/14, VI R 81/14 und VI R 19/15 bereits Verfahren beim Bundesfinanzhof anhängig.

5 Modernisierung des Besteuerungsverfahrens

Das Besteuerungsverfahren in Deutschland soll umfassend modernisiert werden. Kernpunkt ist ein deutlich stärkerer Einsatz der EDV. Der Deutsche Bundestag hat am 12.5.2016 diesem Gesetzentwurf in zweiter und dritter Lesung zugestimmt, nachdem zuvor 24 Änderungen an dem Entwurf vorgenommen worden waren.

Kernpunkte der nun vorgenommenen Änderungen am Gesetzentwurf sind:

- Wie bislang soll die verspätete Abgabe der Steuererklärung geahndet werden. Im Gegensatz zum aktuellen Recht sind aber deutliche Verschärfungen vorgesehen. Der Verspätungszuschlag soll zukünftig im Regelfall festgesetzt werden und nicht mehr nach Ermessen des Bearbeiters im Finanzamt. Allerdings wurde die ursprünglich vorgesehene Höhe des Verspätungszuschlags nun von 50 € auf 25 € pro Monat reduziert und die Festsetzung soll nicht mehr in jedem Fall automatisch erfolgen, wie das ursprünglich geplant war. Auch soll der Zuschlag nur diejenigen betreffen, die Steuern nachzahlen müssen.
- Die Frist zur Abgabe der Steuererklärung (ohne Mitwirkung eines Steuerberaters) soll von Ende Mai auf Ende Juli des Folgejahres verlängert werden. Stpfl., die von Steuerberatern beraten werden, bekommen zwei Monate mehr Zeit zur Abgabe ihrer Erklärung als bislang, so dass die Jahres-

steuererklärung künftig am 28. Februar des Zweitfolgejahres vorliegen muss.

- Zur Verbesserung der Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung sollen zukünftig Steuererklärungen soweit möglich automatisiert bearbeitet werden.

Hinweis:

Die Zustimmung des Bundesrats steht noch aus. Insgesamt sind durchaus auch für die Stpfl. Vereinfachungen zu erwarten. So soll z.B. die heutige Pflicht zur Vorlage von Belegen beim Finanzamt weitgehend entfallen. Andererseits werden sich die Stpfl. darauf einstellen müssen, dass zukünftig deutlich höhere Anforderungen an den EDV-Einsatz gestellt werden. Das Gesetz soll am 1.1.2017 in Kraft treten, wobei die Regelungen überwiegend erst schrittweise eingeführt werden.

6 Gewährung zinsloser Darlehen als freigebige Zuwendung

Das Finanzgericht München hat mit Urteil vom 25.2.2016 (Aktenzeichen 4 K 1984/14) rechtskräftig entschieden, dass die zinslose Gewährung eines Darlehens im Regelfall zu einer freigebigen Zuwendung der Kapitalnutzung führt, so dass – bei Überschreiten der Freibeträge – Schenkungsteuer auf die nicht berechneten Darlehenszinsen anfällt. Dies gilt auch bei zinslosen Darlehen im Rahmen einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft. Das Gericht hebt aber auch hervor, dass bei der Bewertung der schenkungsteuerrechtlichen Bereicherung von der Regelverzinsung mit 5,5 % abgewichen werden kann, wenn dies ein qualifizierter Vergleich mit den marktüblichen Konditionen zulässt. Im Urteilsfall wurden der Stpfl. von ihrem Lebenspartner verschiedene zinslose Darlehen gewährt. Diese dienten der Finanzierung erforderlich gewordener Sanierungs- und Umbaumaßnahmen des Wohnhauses. Das Wohnhaus wurde zwar von beiden bewohnt, gehörte aber der Stpfl.

Hinweis:

Im konkreten Fall sollte – gerade vor dem Hintergrund der aktuell niedrigen Marktzinsen – eine Verzinsung gewählt werden, welche sich am unteren Rand der marktüblichen Bandbreite bewegen kann. Die Festlegung der Zinshöhe sollte dokumentiert werden. Dazu können z.B. über Internetportale von Direktbanken o.Ä. eingeholte Angebote dienen.

Handlungsempfehlung:

Sollte ein solcher Vorgang vorliegen oder in der Vergangenheit vorgelegen haben, ist dann zu prüfen, ob eine Anzeige der Schenkung beim Finanzamt erfolgen muss. Gerade bei Schenkungen zwischen nicht verheirateten Partnern wird – im Gegensatz zu Ehepartnern bzw. Lebenspartnern – nur ein vergleichsweise geringer Freibetrag gewährt.

7 Erbschaftsteuer: Steuerbefreiung bzw. Steuerverschonung für die unentgeltliche Übertragung von Wohnimmobilien bzw. eines Familienheims

Die Übertragung von zu Wohnzwecken vermieteten Immobilien ist bei der Erbschaftsteuer begünstigt. Die Übertragung eines eigengenutzten Familienheimes kann sogar vollständig von der Besteuerung freigestellt sein.

Die Finanzverwaltung folgt nun der für die Stpfl. günstigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. Mit Ländererlass vom 3.3.2016 werden folgende Grundsätze mitgeteilt:

- Entsprechend der bisherigen Handhabung bleibt es bei der Gewährung der Steuerbefreiung für Familienheime, wenn die Selbstnutzung durch den Erwerber im Zeitpunkt des Erwerbs nur daran scheiterte, dass wegen Pflegebedürftigkeit im Zeitpunkt des Erwerbs die Führung eines eigenen Haushalts nicht mehr möglich war oder ein Kind als Erwerber wegen seiner Minderjährigkeit im Zeitpunkt des Erwerbs rechtlich gehindert ist, einen Haushalt selbständig zu führen.
- Entsprechend der Rechtsprechung wird bei Erbaueinandersetzungen nach mehr als sechs Monaten der Begünstigungstransfer anerkannt, wenn die tatsächliche Nutzung zu eigenen Wohnzwecken unverzüglich beginnt, die Erbaueinandersetzung jedoch erst anschließend nach Ablauf der Sechsmonatsfrist vollzogen wird.
- In den Fällen der freien Auseinandersetzung von Erbengemeinschaften ist eine steuerliche Rückwirkung auf den Zeitpunkt des Erbfalls als zeitnah anzuerkennen, wenn die Auseinandersetzungsvereinbarung innerhalb von sechs Monaten erfolgt. Erfolgt die Erbaueinandersetzung erst nach mehr als sechs Monaten, kann die Begünstigung in begründeten Ausnahmefällen (z.B. auf Grund von Erbstreitigkeiten, Erstellung von Gutachten o.Ä.) gewährt werden. Die Gründe, die eine Erbaueinandersetzung innerhalb des Sechsmonatszeitraums verhindert haben, müssen dann allerdings dargelegt werden.
- Der Begünstigungstransfer führt zu einer Erhöhung der Begünstigung, wenn ein Miterbe im Rahmen der Teilung des Nachlasses begünstigtes Vermögen erhält und hierfür dem übertragenden Miterben nicht begünstigtes Vermögen überlässt.

Handlungsempfehlung:

Die Begünstigung für die Übertragung von Wohnimmobilien und die Freistellung der Übertragung eines Familienheimes kann deutliche steuerliche Entlastungen bedeuten. Allerdings sind diese Privilegien an enge Voraussetzungen geknüpft. Im Einzelfall ist dringend anzuraten, rechtzeitig steuerlichen Rat einzuholen, um ggf. bestehende Gestaltungsmöglichkeiten auszuschöpfen.

8 Neue Hinzuverdienstgrenzen für Rentner ab 1.7.2016

Zum 1.7.2016 steigen die Renten in den alten Bundesländern um 4,25 % und in den neuen Bundesländern um 5,95 %. Zudem erhöht sich der aktuelle Rentenwert zum 1.7.2016 in den alten Bundesländern (West) von 29,21 € auf 30,45 €. In den neuen Bundesländern steigt der aktuelle Rentenwert (Ost) von 27,05 € auf 28,66 €.

Der aktuelle Rentenwert ist eine wichtige Bestimmungsgröße für die Frage der Hinzuverdienste zu bestimmten Renten.

Die Erhöhung des Rentenwerts kann also im Einzelfall zu einer Erhöhung der zulässigen Hinzuverdienstgrenzen führen. Die Höhe der Hinzuverdienstgrenzen ist abhängig von der Rentenart und vom Verdienst in der letzten Zeit vor Rentenbeginn bzw. vor Eintritt der Erwerbsminderung, wobei auch einkommensunabhängige Mindest-Hinzuverdienstgrenzen gelten.

Hinweis:

Wenn die Regelaltersgrenze bereits erreicht ist, kann grundsätzlich unbegrenzt hinzuverdient werden. In diesem Fall muss die Beschäftigung auch nicht dem Rentenversicherungsträger gemeldet werden.

Handlungsempfehlung:

Wird eine Altersrente bereits vor Erreichen der Regelaltersgrenze bezogen, gelten bis zum Erreichen der Regelaltersgrenze besondere Hinzuverdienstregelungen und die Erwerbstätigkeit ist dem Rentenversicherungsträger zu melden. In diesem Fall sollte rechtzeitig geprüft werden, ob auf Grund Überschreitens der Hinzuverdienstregelung eine Rentenkürzung droht. Die jeweils geltenden Hinzuverdienstgrenzen erfahren Rentenbezieher in der Regel aus ihrem Rentenbescheid. Da sich die Hinzuverdienstgrenzen jedoch nun ändern, empfiehlt es sich, zusätzlich beim Rentenversicherungsträger die individuelle Hinzuverdienstgrenze zu erfragen.

9 Prozesskosten als außergewöhnliche Belastung

Kosten eines Zivilprozesses, mit dem der Stpfl. **Schmerzensgeld wegen eines ärztlichen Behandlungsfehlers** geltend macht, sind nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 17.12.2015 (Aktenzeichen VI R 7/14) nicht als außergewöhnlichen Belastungen bei der Einkommensteuer steuermindernd zu berücksichtigen.

Zwar kann sich ein Stpfl. nach einem verlorenen Zivilprozess der Zahlung der Prozesskosten aus rechtlichen Gründen nicht entziehen. Dies reicht für den Abzug der Prozesskosten als außergewöhnliche Belastung aber nicht aus. Entscheidend sei vielmehr die wesentliche Ursache, die zu der Aufwendung geführt hat. Zivilprozesskosten sind folglich nur dann als zwangsläufig anzusehen, wenn auch das die Prozessführung auslösende Ereignis zwangsläufig war, da nur zwangsläufige Mehraufwendungen für den existenznotwendigen Grundbedarf steuermindernd berücksichtigt werden sollen. Zivilprozesskosten sind aber in der Regel hiervon nicht umfasst. Dies gelte insbesondere, wenn wie im Urteilsfall Ansprüche wegen immaterieller Schäden geltend gemacht werden. Zivilprozesskosten seien nach Ansicht des Bundesfinanzhofs vielmehr nur insoweit abziehbar, als der Prozess existenziell wichtige Bereiche oder den Kernbereich menschlichen Lebens berührt und der Stpfl. gezwungen ist, einen Zivilprozess zu führen.

Hinweis:

Im Urteilsfall hatte der Bundesfinanzhof nicht über die ab 2013 geltende Neuregelung hinsichtlich des Abzugs von Prozesskosten als außergewöhnliche Belastung zu entscheiden. Berücksichtigt werden nach dieser Neuregelung nur noch solche Aufwendungen, ohne die der Stpfl. Gefahr lief, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können. Offen ist laut dem Gericht dabei, ob hierdurch die Voraussetzungen für die Anerkennung von Prozesskosten als außergewöhnliche Belastungen enger gefasst worden sind.

Weiterhin hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 20.1.2016 (Aktenzeichen VI R 20/14) entschieden, dass **Zivilprozesskosten aus erbrechtlichen Streitigkeiten** grundsätzlich keine außergewöhnliche Belastung darstellen. Das Gericht hebt hervor, dass Zivilprozesse im Zusammenhang mit Erbstreitigkeiten keine existenziell wichtigen Bereiche oder den Kernbereich menschlichen Lebens berühren. Ziel sei es hierbei regelmäßig, die wirtschaftliche Situation durch die Erbschaft zu verbessern und nicht den drohenden Verlust einer schon vorhandenen Existenzgrundlage zu verhindern.

Hinweis:

Liefer der Stpfl. jedoch ohne den Rechtsstreit Gefahr, seine Existenzgrundlage zu

verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können, kann der Stpfl. auch bei unsicheren Erfolgsaussichten aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen gezwungen sein, einen Zivilprozess zu führen, so dass die Prozesskosten zwangsläufig erwachsen.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

10 Parkplatzüberlassung des Arbeitgebers an Arbeitnehmer gegen (verbilligte) Kostenbeteiligung unterliegt der Umsatzsteuer

Die Finanzverwaltung hatte in 2009 mitgeteilt, dass die unentgeltliche Überlassung von Parkplätzen an Arbeitnehmer aus unternehmerischen Gründen, wovon bei der Überlassung von Parkplätzen auf dem Betriebsgelände auszugehen ist, keine der Umsatzsteuer zu unterwerfende Leistung darstellt. Der Bundesfinanzhof hat nun aber mit Urteil vom 14.1.2016 (Aktenzeichen V R 63/14) klargestellt, dass dies anders ist, wenn der Unternehmer seinen Mitarbeitern Parkraum nicht unentgeltlich, sondern verbilligt zur Verfügung stellt. Im Streitfall hatte der Arbeitgeber auf Grund der schlechten Parkplatzsituation im Umfeld des Betriebssitzes Parkplätze in einem Parkhaus angemietet. Er zahlte für jeden angemieteten Parkplatz monatlich 55 € und vermietete die Parkplätze entgeltlich an die Mitarbeiter weiter. Den Mitarbeitern wurden hierfür monatlich 27 € je Parkplatz berechnet und dieser Betrag wurde unmittelbar vom Gehalt der jeweiligen Mitarbeiter einbehalten. Diese Parkplatzüberlassung sei als sonstige Leistung an die Mitarbeiter der Umsatzsteuer zu unterwerfen, wobei sie sich nach dem von den Arbeitnehmern tatsächlich gezahlten Entgelt berechne. Eine nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfende Leistung im überwiegenden Interesse des Arbeitgebers könne nur bei unentgeltlichen Leistungen vorliegen. Bei der vorliegend verbilligt erbrachten Parkplatzüberlassung handele es sich hingegen um eine entgeltliche Leistung.

Hinweis:

Die entgeltliche Leistungsbeziehung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer ist also als ein der Umsatzsteuer zu unterwerfender Vorgang einzustufen. Unerheblich ist insofern, dass die Leistung des Arbeitgebers aus überwiegend unternehmerischem Interesse erfolgt. Da eine unentgeltliche Parkraumüberlassung nicht der Umsatzsteuer unterliegen würde, kommen im vorliegenden Fall der teilentgeltlichen Parkraumüberlassung die Vorschriften zur Mindestbemessungsgrundlage nicht zur Anwendung, d.h. der Besteuerung ist das tatsächlich von den Arbeitnehmern gezahlte Entgelt zu Grunde zu legen (vorliegend also 27 €) und nicht der übliche Endpreis (vorliegend 55 €).

Lohnsteuerlich handelt es sich bei der Parkplatzüberlassung um eine im ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse erbrachte Leistung. Die Leistungen sind daher steuer- und beitragsfrei. Dies gilt auch insoweit, als der Arbeitgeber Park- oder Einstellplätze von Dritten anmietet, um sie seinen Arbeitnehmern unentgeltlich oder verbilligt zur Verfügung zu stellen.

Die Sachbezugswerte für Mahlzeiten betragen nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung aktuell für ein Mittag- oder Abendessen 3,10 € und für ein Frühstück 1,67 €.

11 Steuersatzbegünstigung bei Entlassungsentschädigungen

Entschädigungsleistungen im Zusammenhang mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses werden unter bestimmten Bedingungen bei der Lohnsteuer/Einkommensteuer mit einem ermäßigten Steuersatz besteuert. Dies setzt grundsätzlich voraus, dass die Entschädigungsleistung zusammengeballt in einem Kalenderjahr zufließt. Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 4.3.2016 (Aktenzeichen IV C 4 – S 2290/07/10007 :031, DOK 2016/0166315) unter Rückgriff auf die aktuelle Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs dargelegt, in welchen Ausnahmefällen von dem zusammengeballten Zufluss in einem Kalenderjahr abgesehen werden kann, ohne dass die begünstigte Besteuerung gefährdet ist. Dies gilt in folgenden Fällen:

- Die in einem anderen Kalenderjahr geleistete Teilzahlung ist geringfügig im Verhältnis zur Hauptleistung. Dies wird immer dann angenommen, wenn diese 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.
- Weiterhin können auch ergänzende Zusatzleistungen, die Teil der einheitlichen Entschädigung sind und in späteren Jahren aus Gründen der sozialen Fürsorge für eine gewisse Übergangszeit gewährt werden, für die Beurteilung der Hauptleistung als einer zusammengeballten Entschädigung unschädlich sein.

Hinweis:

Die Finanzverwaltung folgt also der für die Stpfl. günstigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. Da die richtige Abgrenzung der einzelnen Fälle nicht ganz einfach ist und große materielle Auswirkungen haben kann, sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

12 Kosten für Besuche von Kunstausstellungen und Vernissagen durch eine Kunstlehrerin nicht abzugsfähig

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat mit Urteil vom 19.2.2016 (Aktenzeichen 13 K 2981/13) entschieden, dass die Kosten einer Oberstudienrätin für Besuche von Kunstausstellungen und Vernissagen grundsätzlich nicht (auch nicht anteilig) im Rahmen ihrer Tätigkeit als Lehrerin für Bildende Kunst als Werbungskosten berücksichtigt werden können. Die Stpfl. ist Oberstudienrätin und unterrichtet das Fach Bildende Kunst am Gymnasium. Die Kosten für den Besuch der Veranstaltungen (Beiträge zum Kunstverein, Eintrittsgelder, Fahrtkosten und Parkgebühren) machte die Stpfl. in ihren Einkommensteuererklärungen jeweils zu 50 % als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend.

Das Finanzgericht lehnte den Werbungskostenabzug ab. Bei Aufwendungen dieser Art handele es sich um solche für kulturelle Veranstaltungen und die Teilnahme am gesellschaftlichen Leben, die ähnlich wie Konzertbesuche oder der Besuch von Theater- und Kinovorstellungen von einem breiten interessierten Publikum wahrgenommen und grundsätzlich bereits vom durch den Tarifverlauf bei der Einkommensteuer berücksichtigten steuerlichen Existenzminimum erfasst würden. Eine nahezu ausschließliche berufliche Veranlassung, die ein Abweichen von diesem Grundsatz rechtfertigen würde, sei im vorliegenden Fall nicht erkennbar. Nach neuerer Rechtsprechung sei zwar auch eine Aufteilung von gemischt veranlassten, aber anhand ihrer

beruflichen bzw. privaten Anteile trennbaren Aufwendungen möglich. Eine Aufteilung komme jedoch dann nicht in Betracht, wenn die – für sich gesehen jeweils nicht unbedeutenden – beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge so ineinander greifen, dass eine Trennung nicht möglich ist, weil es an objektivierbaren Aufteilungskriterien fehlt. Vorliegend seien keine objektiven Kriterien für eine Aufteilung ersichtlich gewesen.

Hinweis:

Dieses Urteil zeigt die Grenzen der Möglichkeiten einer anteiligen Geltendmachung von sowohl privat als auch beruflich veranlassten Kosten als Werbungskosten.

13 Umsatzsteuerliche Behandlung von Betriebsveranstaltungen

Zuwendungen an Arbeitnehmer im Rahmen üblicher Betriebsveranstaltungen unterliegen bis zu einem Betrag i.H.v. 110 € nicht der Lohnsteuer, da insoweit auf Grund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung von einer ausschließlich betrieblichen Veranlassung ausgegangen wird. Soweit der Betrag von 110 € bezogen auf den einzelnen Arbeitnehmer überschritten wird (Freibetrag), liegt der Lohnsteuer zu unterwerfender Arbeitslohn vor.

Das Bundesfinanzministerium hat nun mit Schreiben vom 19.4.2016 (Aktenzeichen III C 2 – S 7109/15/10004, DOK 2016/0139901) mitgeteilt, dass diese Differenzierung für lohnsteuerliche Zwecke nicht auf die Umsatzsteuer übertragen werden kann. Für Zwecke der Umsatzsteuer ist nach Ansicht der Finanzverwaltung vielmehr wie folgt zu differenzieren:

- Übersteigen die Aufwendungen je Arbeitnehmer die 110 €-Grenze nicht, so ist von einer unternehmerischen Veranlassung auszugehen und der Vorsteuerabzug in vollem Umfang gegeben.
- Wird die 110 €-Grenze dagegen überschritten, so ist nach Ansicht der Finanzverwaltung insgesamt von einer nichtunternehmerischen Veranlassung auszugehen, so dass der Vorsteuerabzug insgesamt nicht zulässig ist.

Hinweis:

Ob diese Sichtweise einer gerichtlichen Überprüfung standhält, bleibt abzuwarten. Im Grundsatz existiert im Umsatzsteuerrecht allerdings keine Rechtsgrundlage für die Anwendung der lohnsteuerlichen Freibetragsregelung.

14 Steuerfreie Leistungen zur Gesundheitsvorsorge (Präventionskurse)

Ausdrücklich steuerfrei gestellt sind zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen des Arbeitgebers zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustands und der betrieblichen Gesundheitsförderung bis zu einem Betrag i.H.v. 500 € je Jahr und Arbeitnehmer. Das Gesetz fordert allerdings, dass diese Leistungen hinsichtlich Qualität, Zweckbindung und Zielgerichtetheit den Anforderungen für primäre Prävention und Gesundheitsförderung i.S. des Fünften Buches Sozialgesetzbuch genügen.

Das Finanzgericht Bremen stellt nun in dem Urteil vom 11.2.2016 (Aktenzeichen 1 K 80/15 [5]) heraus, dass die Anforderungen insoweit nicht überspannt werden dürfen, insbesondere ist für die Vergangenheit keine formelle Zertifizierung der beanspruchten Leistungen (Kurse) erforderlich. Die hinreichende Qualität ist vielmehr zu unterstellen, wenn Maßnahmen durch Physiotherapeuten, Heilpraktiker und qualifizierte Fitnesstrainer erbracht werden. Im Streitfall wurde die Steuerbefreiung für Bauch-, Rücken-Kurse,

Wirbelsäulengymnastik, strukturelle Körpertherapie, Heilpraktiker-Physiotherapie, Personal-Training zur Haltungsanpassung und Verbesserung und auch Massagen anerkannt.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis sollte beachtet werden, dass durch das Präventionsgesetz vom 17.7.2015 die Möglichkeit einer Zertifizierung der Leistungen zur primären Prävention und Gesundheitsförderung i.S. des Fünften Buches Sozialgesetzbuch eingeführt wurde. Daher sollten Arbeitgeber zur Sicherstellung der Steuerbefreiung bei Gesundheitsförderungsleistungen Wert darauf legen, dass für die betreffenden Kurse und Maßnahmen Zertifizierungen vorliegen und dies dokumentieren.

Für Unternehmer und Freiberufler

15 Gesetzliche Maßnahmen gegen Manipulationen bei Registrierkassen geplant

Offensichtlich werden in großem Umfang Aufzeichnungen von elektronischen Kassen durch spezielle Software manipuliert und damit ein erheblicher Steuerschaden verursacht. Dem soll nun mit einer gesetzlichen Maßnahme begegnet werden. Vorgelegt wurde der „Entwurf eines Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen sowie Entwurf einer Technischen Verordnung zur Durchführung des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen“. Im Wesentlichen sind folgende Maßnahmen vorgesehen:

- Elektronische Aufzeichnungssysteme müssen künftig über eine **zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung** verfügen. Das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik soll die technischen Anforderungen an die technische Sicherheitseinrichtung bestimmen und zertifizieren. Die Verpflichtung zum Einsatz einer Registrierkasse besteht aber auch zukünftig nicht, d.h. wenn bislang keine Registrierkasse eingesetzt wurde, braucht dies auch zukünftig nicht zu geschehen. Wenn allerdings eine solche eingesetzt wird, muss diese den genannten technischen Anforderungen genügen.
- Weiterhin soll eine „Kassen-Nachschaу“ eingeführt werden. Diese kann unangekündigt erfolgen und stellt ein besonderes Verfahren zur zeitnahen Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnungen und der ordnungsgemäßen Übernahme der Kassenaufzeichnungen in die Buchführung dar.
- Werden Verstöße gegen die neuen Verpflichtungen zur ordnungsgemäßen Nutzung der technischen Sicherheitseinrichtung festgestellt, sollen diese als Steuerordnungswidrigkeit mit einer **Geldbuße** von bis zu 25 000 € geahndet werden, unabhängig davon, ob ein steuerlicher Schaden entstanden ist.

Hinweis:

Die genaue Umsetzung bleibt abzuwarten. Jedenfalls muss bei Einsatz von Registrierkassen zukünftig eine entsprechende Sicherheitseinrichtung eingesetzt werden. Insoweit wird sich dann die Notwendigkeit von technischen Anpassungen ergeben. Steht aktuell die Neuanschaffung einer Registrierkasse an, so sollte ein Aufschub

geprüft werden, bis die neuen technischen Anforderungen bekannt sind.

In diesem Zusammenhang ist auch zu beachten, dass **zum 31.12.2016 die Frist abläuft**, bis zu der Registrierkassen, welche eine elektronische Speicherung der Einzelbuchungen nicht zulassen, ausgetauscht werden müssen. Die bis zum 31.12.2016 geltende Übergangsregelung hatte die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 26.10.2010 (Aktenzeichen IV A 4 – S 0316/08/10004-07, DOK 2010/0946087) bekannt gegeben. Hintergrund war, dass seit dem 1.1.2002 bei Registrierkassen, Waagen mit Registrierkassenfunktion, Taxametern und Wegstreckenzählern alle steuerlich relevanten Einzeldaten (Einzelaufzeichnungspflicht) einschließlich etwaiger mit dem Gerät elektronisch erzeugter Rechnungen unveränderbar und vollständig aufbewahrt werden müssen. Ist die komplette Speicherung aller steuerlich relevanter Daten – bei der Registrierkasse insbesondere Journal-, Auswertungs-, Programmier- und Stammdatenänderungsdaten – innerhalb des Geräts nicht möglich, müssen diese Daten unveränderbar und maschinell auswertbar auf einem externen Datenträger gespeichert werden. Soweit ein Gerät bauartbedingt diesen Anforderungen nicht oder nur teilweise genügt, wird es nicht beanstandet, wenn der Stpfl. dieses Gerät längstens bis zum 31.12.2016 in seinem Betrieb weiterhin einsetzt.

Hinweis:

Ggf. sollten beim Hersteller des Kassensystems Informationen und Nachweise über die Erfüllung dieser Pflichten eingeholt werden.

Diese verschärften Anforderungen gelten insbesondere auch für Taxameter.

16 Vorsteuerabzug für nicht geliefertes Wirtschaftsgut

Gerade im Bereich der Umsatzsteuer geraten Unternehmen durchaus nicht selten in die Hände von betrügerisch agierenden Geschäftspartnern. In diesen Fällen stellt sich die Frage, ob dem die Leistung beziehenden Unternehmer ein Vorsteuerabzug gewährt wird. Die Finanzverwaltung versagt diesen nicht selten, weil seitens des leistenden Unternehmers keine Umsatzsteuer abgeführt wird.

Das Finanzgericht München hat mit Urteil vom 16.7.2015 (Aktenzeichen 14 K 277/12) einen solchen Fall zu Gunsten des Stpfl. entschieden. Im Urteilsfall ging es – verkürzt dargestellt – um die Lieferung eines Blockheizkraftwerks (BHKW). Dieses wurde verbindlich bestellt und bereits eine Anzahlung geleistet. Der Besteller meldete ein Gewerbe an und machte die Vorsteuer aus der Anzahlungsrechnung vom (vermeintlich) Leistenden geltend. Letztlich kam es nicht zur Lieferung des BHKW. Vielmehr wurde über das Vermögen des Unternehmens, das das BHKW liefern sollte, das Konkursverfahren eröffnet und dann aber mangels Masse abgelehnt. Offensichtlich sollte die Lieferung des BHKW tatsächlich nie erfolgen.

Das Finanzgericht stellt zunächst fest, dass als Unternehmer bereits gilt, wer die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, eine unternehmerische Tätigkeit auszuüben, und erste Investitionsausgaben für diesen Zweck tätigt (im Streitfall: Anzahlung auf den Kaufpreis für ein BHKW, das auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen durch regelmäßige Einspeisung von Strom in das allgemeine Stromnetz abzielt). Wurde eine in Rechnung gestellte Anzahlung für die Lieferung eines BHKW bezahlt, so stehe dem in unternehmerischer Absicht handelnden Besteller der Vorsteuerabzug aus dieser Anzahlungsrechnung auch dann zu, wenn der Rechnungsaussteller tatsächlich das BHKW nie ausgeliefert hat und auch von Anfang an die Absicht hatte, das BHKW nicht zu liefern. Wichtig sei, dass der Be-

steller gutgläubig gewesen ist und ersichtlich vom leistenden Unternehmer getäuscht wurde; er also darauf vertraut hat, dass die vereinbarte Leistung tatsächlich erbracht wird. Auch die Tatsache, dass die Vorausrechnung nur gestellt wurde, um zum Betrieb eines Schneeballsystems an weitere finanzielle Mittel zu gelangen, hindere nicht am Vorsteuerabzug.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil ist nun beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen V R 29/15 die Revision anhängig, so dass die Rechtsfrage noch nicht endgültig geklärt ist. In derartigen Fällen ist eine sorgfältige Dokumentation äußerst wichtig, aus der klar wird, dass der Unternehmer gutgläubig gehandelt hat.

17 Rückwirkende Berichtigung umsatzsteuerlicher Rechnungen möglich?

In der Praxis taucht vielfach das Problem auf, dass sich im Nachhinein das Erfordernis der Berichtigung einer umsatzsteuerlichen Rechnung herausstellt, wenn in der ursprünglich gestellten Rechnung gesetzlich geforderte Angaben fehlen. Im Grundsatz ist eine Rechnungsberichtigung unter Mitwirkung des Rechnungsausstellers auch möglich. Allerdings ist die Finanzverwaltung in Deutschland insoweit der Auffassung, dass – so jedenfalls im Regelfall – der Rechnungsberichtigung im umsatzsteuerlichen Sinne keine Rückwirkung zukommt. Dies hat zur Folge, dass der ursprünglich geltend gemachte Vorsteuerabzug rückgängig gemacht wird und es insoweit zu einer Rückzahlungsverpflichtung gegenüber dem Finanzamt kommt. Hieraus können sich erhebliche Nachteile aus der Verzinsung der Steuer nach § 233a AO ergeben. Der Vorsteuerabzug kann erst wieder in dem Voranmeldungszeitraum gewährt werden, in dem die berichtigte Rechnung vorliegt.

Nachzahlungszinsen werden in den Fällen der Rechnungsberichtigung von der Finanzverwaltung als Ausgleich dafür erhoben, dass der Stpfl. die Vorsteuer aus der nicht ordnungsgemäßen (Erst-)Rechnung zunächst erhalten hat. Das Niedersächsische Finanzgericht hat Zweifel, ob diese Praxis, den Vorsteuerabzug grds. erst im Zeitpunkt der Rechnungsberichtigung zuzulassen, mit dem Unionsrecht und v.a. mit der früheren EuGH-Entscheidung „Pannon Gép“ vereinbar ist. Diese Frage wurde dem Europäischen Gerichtshof zur Prüfung vorgelegt. Im maßgeblichen Verfahren (Rechtssache C-518/14, Senatex GmbH) hat nun der Generalanwalt am EuGH mit Datum vom 17.2.2016 die Schlussanträge vorgelegt. Nach Auffassung des Generalanwalts verstößt die deutsche Regelung bzw. Praxis, wonach der Berichtigung einer Rechnung keine Wirkung für die Vergangenheit zukommen soll, gegen Europarecht. Abzuwarten bleibt nun die Entscheidung des EuGH.

Hinweis:

Vorläufig kann Unternehmern, deren Eingangsrechnungen formell nicht ordnungsgemäß sind (z.B. fehlende Steuer-/Umsatzsteuer-Identifikations-Nr. des Leistenden, fehlende Rechnungs-Nr., fehlendes Leistungsdatum), geraten werden, möglichst zeitnah und noch im Verwaltungsverfahren berichtigte Rechnungen vom Rechnungsaussteller anzufordern und dem Finanzamt vorzulegen. Im Zweifel sollten Zinsfestsetzungen der Finanzverwaltung in Anbetracht der Vorlagefrage beim EuGH verfahrensrechtlich offengehalten werden.

18 Vorsteuerabzug bei Dauerschuldverhältnissen

Der Bundesfinanzhof hat in dem Beschluss vom 3.2.2016 (Aktenzeichen V B 35/15) nochmals die Voraussetzungen eines Vorsteuerabzugs aus einem Dauerschuldverhältnis festgehalten. Erforderlich sei ein ausdrücklicher Ausweis der Umsatzsteuer als konkreter Steuerbetrag im Dauerleistungsvertrag (z.B. Mietvertrag). Nicht ausreichend sei dagegen eine Formulierung, nach der neben dem Netto-Entgelt die „jeweils gültige gesetzliche Umsatzsteuer“ geschuldet wird. Wird in dem Vertrag über das Dauerschuldverhältnis der monatliche Entgeltbetrag unter Angabe eines Umsatzsteuerbetrags vereinbart, sei weiterhin erforderlich, dass ergänzende Zahlungsbelege vorgelegt werden, aus denen sich eine Abrechnung für einen bestimmten Zeitraum ergibt. Nur dann würden Vertrag und Zahlungsbeleg der Funktion einer Rechnung gerecht. Insoweit reichten z.B. Kontoauszüge, wenn im Buchungstext ausdrücklich diese Angaben gemacht werden.

Handlungsempfehlung:

Auf diese formalen Anforderungen sollte dringend geachtet werden, da ansonsten der Vorsteuerabzug aus formalen Gründen versagt wird.

19 Leistungen ausübender Künstler auf Privatveranstaltungen können ermäßigtem Umsatzsteuersatz unterliegen

Der Bundesfinanzhof hatte darüber zu entscheiden, ob die Leistungen eines evangelischen Theologen, der im Rahmen von Hochzeits-, Geburtstags-, Trennungs- und Trauerveranstaltungen als Redner auftrat, dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen können. In dem Urteil vom 3.12.2015 (Aktenzeichen V R 61/14) konnte der Bundesfinanzhof den konkreten Streitfall zwar nicht entscheiden, sondern musste ihn zur weiteren Sachverhaltsaufklärung an das Finanzgericht zurückverweisen. Doch hat das Gericht wichtige Aussagen getroffen, die über den Streitfall hinaus von Bedeutung sind.

Das Umsatzsteuergesetz bestimmt ausdrücklich, dass der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 7 % für folgende Leistungen gilt: „die Eintrittsberechtigung für Theater, Konzerte und Museen sowie die den Theatervorführungen und Konzerten vergleichbaren Darbietungen ausübender Künstler“. Der Bundesfinanzhof sieht hierin unter Rückgriff auf die maßgebliche Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie zwei Fälle, nämlich (a) die „Eintrittsberechtigung“ für Veranstaltungen, Theater, Zirkus etc. und (b) Dienstleistungen von Schriftstellern, Komponisten und ausübenden Künstlern. Dies bedeute, dass die Leistungen ausübender Künstler auch dann dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen könnten, wenn vom Publikum kein Eintritt verlangt wird. Somit könnten auch Künstler auf geschlossenen Privatveranstaltungen und solche, die nicht vom Publikum selbst, sondern von ihrem Auftraggeber (in der Regel dem Veranstalter) bezahlt werden, dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterfallen.

Hinweis:

Gerade für Künstler, die auf Privatveranstaltungen auftreten, bedeutet die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes eine definitive Steuererminderbelastung, da in diesen Fällen die Umsatzsteuer nicht weiterbelastet werden kann, wie bei Leistungen an andere Unternehmer. Insoweit ist die sorgfältige Einstufung der erbrachten Leistungen besonders wichtig.

20 Betriebsausgabenabzug bei der Veranstaltung von Golfturnieren

Auf Grund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung dürfen Aufwendungen für Jagd und Fischerei, für Segeljachten oder Motorjachten sowie für ähnliche Zwecke und für die hiermit zusammenhängenden Bewirtungen den Gewinn nicht mindern, soweit die damit verfolgten Zwecke nicht selbst Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Betätigung des Stpfl. sind. Das Abzugsverbot wurde geschaffen, weil der Gesetzgeber die genannten Ausgaben „ihrer Art nach als überflüssige und unangemessene Repräsentation“ ansah und „im Interesse der Steuergerechtigkeit und des sozialen Friedens“ den Aufwand „nicht länger durch den Abzug ... vom steuerpflichtigen Gewinn auf die Allgemeinheit abgewälzt“ wissen wollte.

Nach dem Gesetzeswortlaut werden zunächst Aufwendungen für Jagd, Fischerei, für Segeljachten und Motorjachten erfasst. Unter den Begriff der Aufwendungen für „ähnliche Zwecke“ im Sinne dieser Vorschrift fallen solche Aufwendungen für Zwecke der sportlichen Betätigung, der Unterhaltung von Geschäftsfreunden, der Freizeitgestaltung oder der Repräsentation. So hat der Bundesfinanzhof hierunter Aufwendungen für Golfsport, Reit- und Rennpferde, Reitplätze und Reit- oder Rennställe gefasst.

Mit Urteil vom 16.12.2015 (Aktenzeichen IV R 24/13) hat der Bundesfinanzhof nochmals bestätigt, dass das Betriebsausgabenabzugsverbot Aufwendungen für Golfturniere umfasst. Dies gilt nach Ansicht des Gerichts selbst dann, wenn das Turnier von einer Versicherungsagentur in Verbindung mit einer Wohltätigkeitsveranstaltung durchgeführt wird und die Veranstaltung neben Werbezwecken auch oder sogar überwiegend einem Wohltätigkeitszweck dient. Es soll nach Ansicht des Bundesfinanzhofs auch nicht darauf ankommen, ob und in welchem Umfang die Gesellschafter der Stpfl. oder deren Arbeitnehmer überhaupt an den Golfturnieren teilgenommen haben, denn das Abzugsverbot greife selbst dann ein, wenn an dem Golfturnier nur (potentielle) Geschäftskunden teilnehmen. Bei einer Förderung des Stpfl. in sportlichen, kulturellen, kirchlichen, wissenschaftlichen, sozialen, ökologischen oder ähnlich bedeutsamen gesellschaftspolitischen Bereichen sei stets zunächst zu prüfen, ob die Motivation vorrangig in der Förderung der gemeinnützigen Zwecke zu sehen ist. In diesen Fällen sei eine Berücksichtigung der Aufwendungen mangels betrieblicher Veranlassung nur im Rahmen des Spendenabzugs möglich. Ein Betriebsausgabenabzug komme nur in Betracht, wenn und soweit durch die Aufwendungen auch wirtschaftliche Vorteile – regelmäßig Werbezwecke – angestrebt werden. Bei als Betriebsausgaben einzustufenden Aufwendungen sei danach zu prüfen, ob ein steuerliches Abzugsverbot einschlägig ist.

Anders urteilte der Bundesfinanzhof im Fall einer Brauerei, die Golfvereine finanziell bei der Durchführung einer nach der Brauerei benannten Serie von Golfturnieren unterstützt hatte (Urteil vom 14.10.2015, Aktenzeichen I R 74/13). Es handelte sich um eine Turnierreihe bestehend aus 20 Veranstaltungen mit freier Teilnahmemöglichkeit für jeden Interessenten, zu deren Finanzierung sich die Brauerei gegenüber seinen Geschäftspartnern (hier: Vereine bzw. Gastronomiebetriebe) im Rahmen von Bierliefervereinbarungen vertraglich verpflichtet hatte. Im Gegenzug wurden während der Golfturniere sowie in der angeschlossenen Gastronomie das gesamte Jahr über das Bier und weitere Getränke der Stpfl. zum Ausschank gebracht. Nach dem Urteil reicht ein mittelbarer Zusammenhang der Aufwendungen mit einer sportlichen Betätigung der Teilnehmer oder die Würdigung der Turnierreihe als Repräsentation des steuerpflichtigen Unternehmens für den Tatbestand des Abzugausschlusses nicht aus. Denn es fehle – jedenfalls im Streitfall – ein möglicher (sportlicher/gesellschaftlicher) Nutzen für Gesellschafter oder Geschäftsfreunde der Brauerei. Auch ein Zusammenhang mit

der gesellschaftlichen Stellung von z.B. Geschäftspartnern der Brauerei sei rein zufällig und falle im Hinblick auf die Anzahl der Turniere nicht ins Gewicht. Die Turniere hatten nach Ansicht des Bundesfinanzhofs ausschließlich den Zweck, den Warenabsatz zu sichern. Auch gelte das Abzugsverbot deshalb nicht, weil die Brauerei zur Übernahme der Aufwendungen durch die getroffenen Bierliefervereinbarungen vertraglich verpflichtet war und somit eine Art Preisbestandteil der Verträge vorgelegen habe.

Hinweis:

Diese Urteile verdeutlichen, dass bei derartigen Repräsentationsveranstaltungen sehr sorgfältig zu prüfen ist, ob das Betriebsausgabenabzugsverbot greift. Die Rechtsprechung vertritt hier eine restriktive Ansicht.

21 Doppelte AfA bei Bebauung des Ehegattengrundstücks

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 9.3.2016 (Aktenzeichen X R 46/14) eine für die Gestaltungspraxis äußerst interessante Entscheidung getroffen. Im Urteilsfall hatte der Vater des Stpfl. schon in den 1960er Jahren mehrere Betriebsgebäude auf Grundstücken errichtet, die zur Hälfte auch der Mutter des Stpfl. gehörten. Er nahm Abschreibungen auf seine Baukosten vor. Im Jahr 1993 übertrug der Vater den Betrieb unentgeltlich auf den gemeinsamen Sohn (den Stpfl.). Gleichzeitig übertrugen der Vater und die Mutter die betrieblich genutzten Grundstücke ebenfalls unentgeltlich auf den Sohn. Fraglich war die Abschreibung des Gebäudes beim Sohn.

Zunächst stellt der Bundesfinanzhof fest, dass wenn der Unternehmer-Ehegatte (im Urteilsfall der Vater) mit eigenen Mitteln ein Gebäude auf einem den Ehegatten gemeinsam gehörenden Grundstück errichtet, der Nichtunternehmer-Ehegatte (im Urteilsfall die Mutter) sowohl zivilrechtlicher als auch wirtschaftlicher Eigentümer des auf seinen Miteigentumsanteil entfallenden Gebäudeteils wird. Dieser Gebäudeteil gehört zu seinem Privatvermögen. Insoweit können auch Wertsteigerungen in diesem Grundstücksanteil nicht der Besteuerung unterliegen.

Dennoch ist es möglich, dass der Unternehmer-Ehegatte die von ihm getragenen Aufwendungen für das Gebäude in vollem Umfang (über Abschreibungen) als Betriebsausgaben geltend macht. Insoweit ist entscheidend, dass der Unternehmer-Ehegatte diese Aufwendungen wirtschaftlich alleine getragen hat und damit diesem auch der Betriebsausgabenabzug zusteht. Insoweit sind die für Gebäude maßgebenden Abschreibungsvorschriften anzuwenden. Jedoch führt dies nicht dazu, dass Wertsteigerungen aus dem Nichtunternehmer-Ehegatten zuzurechnenden Grundstücksanteil dem Unternehmer-Ehegatten zuzurechnen seien.

Fraglich war nun die Behandlung der Übertragung des Gebäudes und des Grundstücks auf den Sohn: Soweit es um die Übertragung von Wirtschaftsgütern ging, die dem Vater gehörten, muss der Sohn die Buchwerte aus den Bilanzen des Vaters fortführen. Sofern die Übertragung den der Mutter zuzurechnenden Grund und Boden betraf, war unstrittig eine Einlage mit dem Teilwert zu erfassen. Umstritten war hingegen die Behandlung der Gebäudeteile, die zivilrechtlich der Mutter gehörten. Der Stpfl. sah in der Schenkung dieser Gebäudeteile eine Einlage in seinen Betrieb. Diese Einlage bewertete er ebenfalls mit dem aktuellen Teilwert der Gebäudeteile. Da der Teilwert erheblich höher war als der Restbuchwert des Bilanzpostens, der in den Bilanzen des Vaters verblieben war, eröffnete dies dem Stpfl. die Möglichkeit zur Vornahme erneuter hoher AfA-Beträge auf die von seinem Vater in der Vergangenheit schon nahezu abgeschriebenen Gebäudeteile.

Diese rechtliche Beurteilung des Stpfl. hat der Bundesfinanzhof jetzt bestätigt. Insbesondere sei die Einlage des zuvor im Privatvermögen der Mutter gehaltenen Gebäudeteils mit dem Teilwert (also im Ergebnis der Verkehrswert im Einlagezeitpunkt) zu bewerten, welcher in der Folge die Bemessungsgrundlage für die Abschreibungen bildet. Dies hat zur Folge, dass in derartigen Fällen im Ergebnis eine doppelte Abschreibung möglich ist, obwohl die Baukosten nur einmal anfallen.

Handlungsempfehlung:

Durch derartige Gestaltungen können sich also steuerlich erhebliche Vorteile ergeben. Insoweit ist eine vorausschauende Planung dringend erforderlich.

22 Vermietung von Wohnungen im Rahmen eines sog. Betreuten Wohnens: Abgrenzung zwischen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und Einkünften aus Gewerbebetrieb

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat in dem rechtskräftigen Urteil vom 17.2.2016 (Aktenzeichen 4 K 1349/15) für den Fall der Vermietung von Wohnungen im Rahmen eines sog. Betreuten Wohnens Leitlinien entwickelt, in welchen Fällen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und in welchen Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt werden. In letzterem Fall unterliegen die Einkünfte dann auch der Gewerbesteuer und die eingesetzte Immobilie ist steuerliches Betriebsvermögen, so dass etwaige spätere Veräußerungsgewinne zwingend steuerlich erfasst werden.

Im Grundsatz liegen bei der Vermietung von Wohnungen im Rahmen eines sog. Betreuten Wohnens Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor. Die Vermietung von Wohnungen ist nur dann als gewerblich anzusehen, wenn auf Grund besonderer Umstände die Grenze der privaten Vermögensverwaltung überschritten wird. In diese Beurteilung sind im Falle eines „betreuten Wohnens“ allerdings neben der Wohnraumüberlassung durch den Vermieter auch solche Leistungen von Kooperationspartnern des Vermieters einzubeziehen, zu deren Inanspruchnahme die Mieter nach den Wohnungsmietverträgen verpflichtet sind (sog. Grundleistungen). Die sog. Wahlleistungen, über deren Inanspruchnahme die Mieter frei entscheiden können, sind dem Vermieter dagegen nicht zuzurechnen. Umfassen die sog. Grundleistungen im Wesentlichen nur die Vermittlung von Beratungs- und Hilfeleistungen, nicht aber die Erbringung von Betreuungs- und Pflegeleistungen durch den Kooperationspartner des Vermieters, führt dies i.d.R. noch nicht zur Gewerblichkeit der Einkünfte des Vermieters.

Hinweis:

Im Urteilsfall umfassten die erbrachten Zusatzleistungen neben der Zurverfügungstellung des Hausnotrufsystems im Wesentlichen eine Beratung bezüglich altersspezifischer Probleme der Mieter sowie in der Vermittlung – aber nicht der eigenen Erbringung – von Hilfeleistungen. Diese Leistungen stellen sich nach Ansicht des Finanzgerichts als solche Zusatzleistungen zur Überlassung des Wohnraums dar, die dem spezifischen Zweck des Vermietungsobjekts, eine Wohnanlage für ältere und deshalb körperlich eingeschränkte Personen zu schaffen, dienen. Es handelt sich hierbei um bloße unterstützende Leistungen für die altersadäquate Wohnungsnutzung der Mieter.

Letztlich kann die Abgrenzung nur im Einzelfall anhand der jeweiligen Vertragswerke erfolgen.

23 Umsatzsteuerliche Behandlung der unentgeltlichen Wertabgabe von Sachspenden

Sachspenden unterliegen grundsätzlich der Umsatzsteuer. Die Umsatzbesteuerung dient der Kompensation des vorangegangenen Vorsteuerabzugs und verhindert einen systemwidrigen un versteuerten Letztverbrauch. Die Oberfinanzdirektion Niedersachsen stellt nun mit Verfügung vom 22.12.2015 (Aktenzeichen S 7109 31 – St 171) klar, dass die Bemessungsgrundlage einer Sachspende sich nicht nach den ursprünglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten, sondern nach dem fiktiven Einkaufspreis im Zeitpunkt der Spende bestimmt. Das gilt auch für im Unternehmen selbst hergestellte Gegenstände.

Hinweis:

Spendet ein Unternehmer Waren, die nicht mehr verkäuflich sind, wird der Wert naturgemäß gegen 0 € tendieren. Hierunter dürften insbesondere Lebensmittel, die kurz vor Ablauf des Mindesthaltbarkeitsdatums stehen, Frischwaren, wie Obst und Gemüse mit Mängeln, oder Artikel des Non-Food-Bereichs mit falscher Etikettierung oder unzureichender Befüllung fallen.

Handlungsempfehlung:

Im Praxisfall ist dann eine Proforma-Rechnung zu erstellen und diese umsatzsteuerlich zu erfassen. Die Wertermittlung sollte ausreichend dokumentiert werden. In der Regel benötigt auch die spendenempfangende Organisation zur Ausstellung der Sachspendenbescheinigung einen entsprechenden Wertnachweis.

Für Personengesellschaften

24 Steuerneutrale Realteilung auch bei Fortführung der Gesellschaft unter den verbleibenden Gesellschaftern

Insbesondere bei Zusammenschlüssen von Freiberuflern in einer Sozietät kommt es in der Praxis häufig vor, dass ein Auseinandergehen der einzelnen Partner unter Mitnahme und Weiterführung von Teilpraxen erforderlich ist. Dieser Vorgang wird als Realteilung bezeichnet. Unter bestimmten Voraussetzungen ist dies steuerlich zu Buchwerten, also ohne Aufdeckung und Versteuerung stiller Reserven wie dem Praxiswert möglich.

Der Bundesfinanzhof hat nun in dem Urteil vom 17.9.2015 (Aktenzeichen III R 49/13) wichtige Aussagen getroffen, die in der Praxis eine steuerneutrale Realteilung vielfach erleichtern. Der Streitfall betraf das Ausscheiden einer Gesellschafterin aus einer freiberuflichen Beratungs-Sozietät, die als Abfindung eine selbständige Teilpraxis erhielt und eine für gut zehn Jahre zu zahlende Monatsrente. Die Beratungs-Sozietät wurde von den verbliebenen Gesellschaftern fortgeführt. Der Bundesfinanzhof hebt zunächst hervor, dass eine steuerneutrale Realteilung auch dann vorliegen kann, wenn ein Mitunternehmer unter Übernahme eines Teilbetriebs aus der Mitunternehmerschaft ausscheidet und die Mitunternehmerschaft von den verbliebenen Mitunternehmern fortgesetzt wird. Bislang forderte die Rechtsprechung, dass die bisherige Gesellschaft in Form von Teilbetrieben von den einzelnen

Gesellschaftern fortgeführt wird, also die bisherige Gesellschaft an sich nicht weiterbesteht. Dies sieht das Gericht nun anders. Der Begriff der „Re-alteilung“ schließt vielmehr das Ausscheiden eines Mitunternehmers aus einer unter den übrigen Gesellschaftern fortbestehenden Gesellschaft unter Mitnahme eines – weiterhin zum Betriebsvermögen des Ausgeschiedenen gehörenden – Teilbetriebs ein.

Wird allerdings – wie im Streitfall – dem ausscheidenden Mitunternehmer daneben eine Rente zugesagt, die aus künftigen Erträgen der fortbestehenden Sozietät oder dem Vermögen der Gesellschafter zu leisten ist und sich nicht als betriebliche Versorgungsrente darstellt, so erfüllt dies einen Veräußerungstatbestand. Als Veräußerungsgewinn ist der Kapitalwert der Rente zuzüglich der Buchwerte des übernommenen Teilbetriebs (Veräußerungspreis) abzüglich etwaiger Veräußerungskosten und des Werts des Kapitalkontos anzusetzen. Zwecks Ermittlung des Veräußerungsgewinns müsse zwingend ein Wechsel zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich vorgenommen werden, wenn der Gewinn der Mitunternehmerschaft zuvor durch Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt wurde. Eine Versteuerung habe im Zeitpunkt des Ausscheidens zu erfolgen, unabhängig davon, ob dem ausscheidenden Mitunternehmer ein Besteuerungswahlrecht hinsichtlich der Rente zusteht und wie dieses ausgeübt wird.

Hinweis:

Mit dieser Änderung der Rechtsprechung wird das Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Freiberufler-Sozietät unter Fortführung einer Teilpraxis deutlich erleichtert. Es ist allerdings in diesen Fällen stets steuerlicher Rat einzuholen, um die für den jeweiligen Fall günstigste Gestaltung zu finden und umsetzen zu können.

25 Grundsatzentscheidung zur Gewerbesteueranrechnung bei unterjährigem Gesellschafterwechsel

Die Gewerbesteuerbelastung eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft wird bei der Einkommensteuer des Unternehmers bzw. der Gesellschafter durch eine Steuerermäßigung wieder weitgehend ausgeglichen (sog. Gewerbesteueranrechnung). Bei Personengesellschaften ist insoweit allerdings zu beachten, dass Schuldner der Gewerbesteuer die Personengesellschaft selber ist. Daher wird der Gewerbesteuer-Messbetrag als Ausgangsgröße für die Gewerbesteuer und gleichzeitig Ausgangsgröße für die Gewerbesteueranrechnung gegenüber der Personengesellschaft als Gesamthand festgestellt. Da die Gewerbesteueranrechnung aber erst auf Ebene der Gesellschafter bei deren Einkommensteuerveranlagung erfolgt, wird nun der für die Personengesellschaft festgestellte Gewerbesteuermessbetrag im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen auf die Gesellschafter aufgeteilt. Auf Ebene der Gesellschafter setzt das jeweilige Wohnsitzfinanzamt dann mittels der anteiligen Gewerbesteuer-Messbeträge die Steuerermäßigung auf die Einkommensteuer fest.

Hinsichtlich der Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags hat der Gesetzgeber eine bewusst pauschalierende Annahme getroffen und festgelegt, dass die Aufteilung nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zu erfolgen hat. An einzelne Gesellschafter gezahlte Vergütungen oder Ergebnisse aus den Sonderbetriebsvermögen, die im Ergebnis zu unterschiedlichen Gewinnzuweisungen führen, beeinflussen die Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags nicht. Hintergrund ist insbesondere, dass Schuldner der Gewerbesteuer die Personengesellschaft ist und die Gewerbesteuer daher

als Betriebsausgabe das Gesamthandsergebnis der Personengesellschaft belastet und damit wirtschaftlich die Gesellschafter entsprechend ihrer Beteiligungsquote trifft.

Vor diesem Hintergrund war nun strittig, wie bei einem unterjährigen Gesellschafterswechsel zu verfahren ist. Konsequenterweise hat der Bundesfinanzhof nun mit Urteil vom 14.1.2016 (Aktenzeichen IV R 5/14) entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung und auch der herrschenden Meinung im Schrifttum entschieden, dass auch in diesen Fällen auf den Gewinnverteilungsschlüssel am Ende des Wirtschaftsjahres der Personengesellschaft abzustellen ist. Das Gericht führt hierzu aus, dass die Gewerbesteuer erst mit Ablauf des Jahres entsteht. Insoweit trifft der Aufwand nur die zu diesem Zeitpunkt an der Personengesellschaft beteiligten Mitunternehmer auf der Grundlage des gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilungsschlüssels, nicht hingegen die im Laufe des Jahres ausgeschiedenen Gesellschafter. Im Ergebnis wird dem unterjährig ausscheidenden Gesellschafter damit kein Anteil am Gewerbesteuer-Messbetrag zugewiesen und dieser kann folglich auch keine Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer beanspruchen. Dies gilt selbst dann, wenn sich der aus der Gesellschaft ausgeschiedene Veräußerer zivilrechtlich zur Übernahme der auf einen Veräußerungsgewinn entfallenden Gewerbesteuer verpflichtet hat.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof betont mehrfach, dass die pauschalierende Vorgehensweise des Gesetzgebers bei der Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags auf die einzelnen Gesellschafter dazu führen kann, dass die Steuerermäßigung nicht dem Gesellschafter zugutekommt, der eine entsprechende Einkommensteuerbelastung aus dem Gewinnanteil der Personengesellschaft hat, oder gar Steuerermäßigungspotenzial endgültig verlorengelassen kann (sog. Anrechnungsüberhänge). Dies gilt insbesondere für Veräußerungsfälle. Insoweit verweist das Gericht auf die Möglichkeit des Ausgleichs der Gesellschafter untereinander auf zivilrechtlicher Basis. Dies erfordert entsprechende Steuerklauseln. Daher ist im konkreten Fall sorgfältig zu prüfen, ob ein Ausgleich unter den Gesellschaftern geboten ist und dieser wäre dann unter den Gesellschaftern vertraglich zu vereinbaren.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

26 Verluste aus dem Verfall von Optionsscheinen können steuerlich geltend gemacht werden

Der Bundesfinanzhof hat nun in drei Entscheidungen vom 12.1.2016 (Aktenzeichen IX R 48/14, IX R 49/14 und IX R 50/14) entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung entschieden, dass Verluste aus dem Verfall von Optionsscheinen steuerlich bei den Kapitaleinkünften geltend gemacht werden können. Den Urteilen lagen folgende Sachverhalte zu Grunde:

- Im Urteilsfall IX R 48/14 erwarb der Stpfl. am 26.4.2010 sechs Kaufoptionen (Calls) für den Erwerb von Aktien der X-AG zum Preis von insgesamt 1 742,86 €. Statt des erwarteten Kursanstiegs kam es aber zu einem starken Kursrückgang der Aktie und damit zu einem Wertverlust der

Kaufoptionen. Die Stpfl. versuchten, die Kaufoptionen bestens zu veräußern, fanden aber keinen Käufer. Auf Grund des starken Kursverfalls wurden die Optionen wertlos. Die Stpfl. ließen die Optionen deshalb bei Fälligkeit verfallen.

- Im Urteilsfall IX R 49/14 erwarb der Stpfl. im Streitjahr 2010 Indexoptionen auf den Deutschen Aktien Index (DAX) zum Preis von insgesamt 106 213 €. Die Laufzeit der Optionen endete am 15.12.2010. Da sich der DAX nicht so entwickelte, wie vom Stpfl. erwartet, hätte sich bei Ausübung der Optionen kein positiver, sondern ein negativer Differenzbetrag für den Stpfl. ergeben. Deshalb ließ der Stpfl. die Optionsscheine bei Fälligkeit verfallen. Die Optionsscheine wurden zum Abrechnungsbetrag von 1 € aus dem Depot des Stpfl. ersatzlos ausgebucht.
- Im Urteilsfall IX R 50/14 erwarb der Stpfl. im Streitjahr 2011 Optionsscheine für insgesamt 37 712 € (Basispreise). Der Stpfl. ließ die Optionen bei Fälligkeit verfallen; sie wurden am 21.12.2011 als wertlos aus seinem Depot ausgebucht. Ihm wurden zusätzlich insgesamt 60 € an Gebühren in Rechnung gestellt.

Entscheidend für den Bundesfinanzhof ist, dass der Gesetzgeber mit der Einführung der Abgeltungsteuer umfassend nicht nur laufende Erträge aus Kapitalvermögen, sondern auch Veräußerungsgewinne steuerlich erfassen wollte und zwar unabhängig von der Haltedauer der Anlagen. Dies gelte ebenso für Veräußerungsgewinne aus Termingeschäften, zu denen auch Optionsgeschäfte zählen. Die gesetzliche Regelung gebiete es, das Termingeschäft in seinem zeitlichen Ablauf als Einheit zu betrachten, also vom Abschluss des Geschäfts bis zu dessen Beendigung durch Erfüllung, Glattstellung oder auch Verfallenlassen. Aus diesem Grund seien auch Wertverluste, die dem Anleger durch das Wertloswerden von Optionen entstehen, steuerlich zu berücksichtigen. Insoweit liegen in den vorliegenden Fällen negative Einkünfte aus Kapitalvermögen vor.

Hinweis:

Damit hat der Bundesfinanzhof diese für die Praxis wichtige Frage für das neue Recht, also unter Geltung der Abgeltungsteuer entschieden. In der Praxis sollten ggf. auch noch für verfahrensrechtlich offene Jahre Verluste aus dem Verfall von Optionen geltend gemacht werden. Im Zweifelsfall muss der Stpfl. eigene Ermittlungen anstellen bzw. Aufzeichnungen führen, da diese Verluste in den Steuerbescheinigungen der Banken nicht enthalten sein dürften.

27 Kreditzinsen aus der Finanzierung von Kapitalanlagen können nicht geltend gemacht werden

Mit Urteil vom 12.1.2016 (Aktenzeichen IX R 48/14) bestätigt der Bundesfinanzhof, dass Kreditzinsen aus Darlehen zur Finanzierung von Wertpapierkäufen steuerlich nicht geltend gemacht werden können. Insoweit greife das Werbungskostenabzugsverbot für Kapitaleinkünfte, welches mit der Abgeltungsteuer eingeführt wurde.

Hinweis:

Die Verfassungsmäßigkeit des Werbungskostenabzugsverbots hat der Bundesfinanzhof nun bereits mehrfach bestätigt. Der Stpfl. muss sich darauf einstellen, dass derartige Werbungskosten steuerlich nicht geltend gemacht werden können, also aus versteuertem Einkommen zu zahlen sind. Da andererseits die mit diesen aufgenommenen Mitteln erzielten Kapitalerträge zu versteuern sind, ist eine Fremdfinan-

zierung von Kapitalanlagen nur dann sinnvoll, wenn eine entsprechend hohe Rendite vor Steuern erwirtschaftet wird.

28 Korrektur eines fehlerhaften Kapitalertragsteuereinbehalts

a) Grundsatz: Korrektur nur im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung

Banken behalten bei der Auszahlung von Kapitalerträgen Kapitalertragsteuer ein und leiten diese an das Finanzamt weiter. Mit diesem auch als Abgeltungsteuer bezeichneten Steuerabzug ist die Besteuerung des Anlegers im Grundsatz abgegolten, so dass die Kapitalerträge nicht mehr in die Einkommensteuerveranlagung einbezogen werden müssen. In Einzelfällen kann es vorkommen, dass der Kapitalertragsteuereinbehalt der Bank fehlerhaft ist. Das Finanzgericht Köln hat zu einem solchen Fall mit Urteil vom 5.8.2015 (Aktenzeichen 3 K 1040/15) entschieden, dass der Anleger nicht gegen die Kapitalertragsteueranmeldung der Bank – etwa im Rahmen eines Einspruchs – vorgehen kann. Vielmehr könne eine Überprüfung und ggf. Korrektur des Kapitalertragsteuereinbehalts nur im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Anlegers erfolgen. In diesen Fällen müssten die Kapitalerträge also in die Einkommensteuererklärung mit aufgenommen werden.

Im Urteilsfall hielt der Anleger zunächst 290 Aktien des amerikanischen Unternehmens Kraft Foods Group Inc. Im Rahmen einer Entflechtung des Unternehmens (Spin-Off) erhielt der Anleger weitere Aktien des Unternehmens im Depot gutgeschrieben. Hierauf behielt die Bank Kapitalertragsteuer ein, was nach Ansicht des Anlegers nach deutschem Recht nicht richtig sei.

Hinweis:

In Einzelfällen kann auch in anderen Konstellationen eine Erklärung der Kapitalerträge im Rahmen der Einkommensteuererklärung geboten sei, so z.B. wenn der Sparer-Pauschbetrag nicht in vollem Umfang geltend gemacht wurde. Oder die Erklärung der Kapitalerträge kann verpflichtend sein, etwa wenn kein Kapitalertragsteuereinbehalt erfolgt, wie z.B. bei Darlehen unter Privatpersonen.

b) Korrektur bei der Kapitalmaßnahme von Google Inc. (USA)

Die Google Inc. hatte im April 2014 seine damals mehr als 1 200 Dollar teuren Aktien geteilt. Jeder Aktionär erhielt zu seinen existierenden Aktien noch einmal so viele dazu. Der Kurs reduzierte sich folglich auf die Hälfte. Diese als Aktiensplit bezeichnete Kapitalmaßnahme der Google Inc. ist nach deutschem Recht erfolgsneutral zu behandeln und zwar wie eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln. Im Ergebnis waren die Anschaffungskosten der Altaktien auf die im Zuge der Kapitalmaßnahme eingebuchten jungen Aktien nach dem rechnerischen Bezugsverhältnis zu übertragen. In gleicher Höhe waren die Anschaffungskosten der „Altaktien“ zu mindern. Seinerzeit haben die Banken aber fälschlicherweise Kapitalertragsteuer einbehalten, so dass eine Korrektur erforderlich ist (so bereits Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 8.7.2015, Aktenzeichen IV C 1 – S 2252/09/10004).

Nun hat die Finanzverwaltung erneut mit Schreiben vom 23.3.2016 (Aktenzeichen IV C 1 – S 2252/09/10004 :003) zu der vorzunehmenden Korrektur Stellung genommen. Sofern eine Korrektur durch das depotführende Kreditinstitut nicht zu einer vollständigen Erstattung der Kapitalertragsteuer führte, sind zwei Schritte durchzuführen:

1. Der Stpfl. kann über sein depotführendes Institut die Stornierung der Einbuchung des negativen Kapitalertrags im Steuerverrechnungskonto veranlassen. Es bleibt bei der Änderung der Anschaffungskosten. Das depotführende Institut bescheinigt, dass die Korrektur (Einbuchung des negativen Kapitalertrags) nicht vorgenommen wurde oder wieder storniert worden ist und künftig nicht mehr erfolgen wird, und zudem die Übertragung der Anschaffungskosten der Altaktien auf die im Zuge der Kapitalmaßnahme eingebuchten jungen Aktien nach dem rechnerischen Bezugsverhältnis unverändert bleibt.
2. Der Stpfl. beantragt anschließend eine Korrektur des Kapitalertragsteuer einbehalts bei der Einkommensteuerveranlagung. Ggf. ist eine Korrektur aus sachlichen Billigkeitsgründen zu beantragen.

Hinweis:

Im konkreten Fall sollte – soweit es sich um maßgebliche Beträge handelt – steuerlicher Rat eingeholt werden, damit die einzelnen Korrekturschritte richtig vollzogen werden.

29 Finanzverwaltung zu Einzelfragen zur Abgeltungsteuer

Das Bundesfinanzministerium hat mit Schreiben vom 18.1.2016 (Aktenzeichen IV C 1 – S 2252/08/10004 :017) die ausführliche Verwaltungsanweisung zu Einzelfragen zur Abgeltungsteuer punktuell aktualisiert. Herauszustellen sind folgende Aspekte:

- **Negative Einlagezinsen:** Behält ein Kreditinstitut negative Einlagezinsen für die Überlassung von Kapital ein, stellen diese negativen Einlagezinsen keine steuerpflichtigen Zinsen dar, da sie nicht vom Kapitalnehmer an den Kapitalgeber als Entgelt für die Überlassung von Kapital gezahlt werden. Wirtschaftlich gesehen handelt es sich vielmehr um eine Art Verwahr- und Einlagegebühr, die bei den Einkünften aus Kapitalvermögen als Werbungskosten vom Sparer-Pauschbetrag erfasst sind.
- **Vorschusszinsen als Veräußerungskosten:** Wird eine Spareinlage vorzeitig zurückgezahlt und werden dabei Vorschusszinsen in Rechnung gestellt, stellen diese Zinsen Aufwendungen im Zusammenhang mit der Veräußerung einer Kapitalforderung dar. Übersteigen die Vorschusszinsen im Jahr der Veräußerung die Habenzinsen, ist der negative Saldo durch das Kreditinstitut in den Verlustverrechnungstopf einzustellen.
- **Freistellungsaufträge:** Ab 1.1.2016 ist ein Freistellungsauftrag nur wirksam, wenn der Meldestelle die steuerliche Identifikationsnummer des Gläubigers der Kapitalerträge und bei gemeinsamen Freistellungsaufträgen auch die des Ehegatten/Lebenspartners vorliegt. Stellt sich ab diesem Zeitpunkt im laufenden Kalenderjahr heraus, dass die mitgeteilte steuerliche Identifikationsnummer nicht korrekt ist, und lässt sich die richtige steuerliche Identifikationsnummer im laufenden Kalenderjahr ermitteln, ist der Freistellungsauftrag aber als wirksam zu behandeln. Wenn aber die korrekte steuerliche Identifikationsnummer nicht ermittelt werden kann, ist der Freistellungsauftrag als unwirksam zu behandeln.

Handlungsempfehlung:

Stets ist in diesen Fällen darauf zu achten, ob das jeweilige Kreditinstitut bei der Einbehaltung der Zinsabschlagsteuer diese Richtlinien beachtet. Ggf. sind Korrekturen betreffend früherer Jahre geboten, wenn noch nach anderen Gesichtspunkten

vorgegangen wurde.

30 Medienberichterstattung über den Ankauf einer „Steuer-CD“ kann die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige ausschließen

Durch eine sog. Selbstanzeige können – unter engen Voraussetzungen – die strafrechtlichen Folgen einer Steuerhinterziehung verhindert werden. Eine strafbefreiende Selbstanzeige ist allerdings dann nicht mehr möglich, wenn ein sog. Sperrtatbestand vorliegt. Dies ist insbesondere dann gegeben, wenn „eine der Steuerstraftaten im Zeitpunkt der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ganz oder zum Teil bereits entdeckt war und der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste“.

Hierzu hat das Oberlandesgericht Schleswig-Holstein mit Beschluss vom 30.10.2015 (Aktenzeichen 2 Ss 63/15) festgestellt, dass die Kenntnis der einschlägigen Medienberichterstattung über den Ankauf einer „Steuer-CD“ die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige jedenfalls dann ausschließt, wenn auf der CD Daten einer vom Stpfl. eingeschalteten Bank vorhanden sind und hierüber in den Medien berichtet worden ist. In diesem Fall musste der Stpfl. mit der Entdeckung seiner Straftat rechnen.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, dass in einschlägigen Fällen ein Zuwarten sehr riskant sein kann. Stets sollte steuerlicher und rechtlicher Rat eingeholt werden.

Für Hauseigentümer

31 Aufwendungen zur Beseitigung nachträglicher Schäden keine anschaffungsnahe Herstellungskosten

Zu den Herstellungskosten eines Gebäudes zählen auf Grund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten übersteigen – sog. anschaffungsnahe Herstellungskosten, sie sind damit steuerlich nur über die Gebäude-AfA geltend zu machen.

Der vom Finanzgericht Düsseldorf zu entscheidende Fall war schlicht, kommt in der Praxis aber durchaus nicht selten vor: Die Beteiligten stritten um die Einordnung von Reparaturkosten einer Eigentumswohnung als anschaffungsnahe Herstellungskosten oder sofort abzugsfähigen Aufwand. Die Stpfl. erwarb in 2007 eine Eigentumswohnung. Das bestehende Mietverhältnis übernahm die Stpfl. Die Wohnung befand sich zu diesem Zeitpunkt in einem mangelfreien Zustand. Das Mietverhältnis wurde zunächst unbeanstandet fortgesetzt. Die Stpfl. erklärten für das Jahr 2007 keine Erhaltungsaufwendungen. Nach einiger Zeit kam es zu Zahlungsstörungen, da die Mieterin nicht bereit war, anfallende Zahlungen für Nebenkosten zu leisten. Die Stpfl. gewann einen darauf folgenden Zivilrechtsstreit vor dem Amtsgericht A und kündigte das Mietverhältnis. Die Mieterin hinterließ die

Wohnung in einem beschädigten Zustand. Es lagen eingeschlagene Scheiben an Türen, Schimmelbefall an Wänden und zerstörte Bodenfliesen vor. Darüber hinaus wurden Schäden auf Grund eines bisher von der Mieterin über Monate nicht gemeldeten Rohrbruchs im Badezimmer entdeckt. Die Kosten zur Beseitigung dieser Schäden machten die Stpfl. in ihrer Einkommensteuererklärung für 2008 als sofort abzugsfähigen Aufwand geltend. Das Finanzamt stufte die Kosten dagegen als anschaffungsnahe Herstellungskosten ein, da die 15 %-Grenze überschritten sei.

Dem widersprach das Finanzgericht Düsseldorf mit Urteil vom 21.1.2016 (Aktenzeichen 11 K 4274/13 E). Zwar lägen im Streitfall nach dem Wortlaut des Gesetzes an sich anschaffungsnahe Herstellungskosten vor. In Fällen von Schäden an Gebäuden nach Erwerb bedürfe die Vorschrift aber vielmehr einer teleologischen Reduktion. Sowohl nach dem Willen des Gesetzgebers als auch der Systematik der Vorschrift seien im Streitfall die Kosten als sofort abzugsfähige Werbungskosten einzustufen.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil wurde die Revision zugelassen, so dass abzuwarten bleibt, ob der Bundesfinanzhof hierüber zu entscheiden hat.

Das Urteil verdeutlicht, dass die Prüfung, ob anschaffungsnahe Herstellungskosten vorliegen, nicht in pauschaler Weise vorgenommen werden kann. Vielmehr ist jeder Einzelfall zu würdigen. Neben Aufwendungen zur Beseitigung nachträglich eingetretener Schäden sind nach dem Gesetzeswortlaut auch Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen, als sofort abziehbare Werbungskosten zu berücksichtigen. In der Praxis ist eine sorgfältige Dokumentation des Sachverhalts anzuraten.

32 Feststellung der Bebauungs- und Vermietungsabsicht bei unbebautem Grundstück

Eine Vermietungstätigkeit – und damit insbesondere der steuerliche Abzug von Werbungskosten – ist nur dann steuerlich relevant, wenn eine Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt. Bei einer auf Dauer angelegten Vermietung einer Wohnung wird eine Einkünfteerzielungsabsicht grundsätzlich angenommen. Schwieriger ist die Beurteilung dagegen bei einem (noch) unbebauten Grundstück. In diesem Fall muss eine Einzelfallprüfung vorgenommen werden.

In diesem Zusammenhang hat das nun veröffentlichte Urteil des Bundesfinanzhofs vom 1.12.2015 (Aktenzeichen IX R 9/15) wichtige Hinweise gebracht. Der Bundesfinanzhof stellt folgende Leitlinien heraus:

- Aufwendungen für ein unbebautes Grundstück sind als vorab entstandene Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar, wenn ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer (beabsichtigten) Bebauung des Grundstücks und anschließender Vermietung oder Verpachtung des Gebäudes besteht.
- Die Absicht, ein unbebautes Grundstück bebauen zu wollen, kann nicht unterstellt werden. Der Stpfl. muss Maßnahmen ergriffen haben, die darauf abzielen, das Grundstück mit dem Ziel der Vermietung zu bebauen. Das bedeutet aber nicht, dass der Stpfl. in jedem Fall schon mit der Bebauung begonnen haben muss; die Absicht kann sich auch aus hinreichend eindeutigen Vorbereitungsmaßnahmen ergeben.
- Die Erklärung des Stpfl., er wolle das Grundstück bebauen, reicht insoweit

nicht aus. Erforderlich ist eine Gesamtwürdigung der objektiven Umstände des Einzelfalls.

- Der zeitliche Zusammenhang zwischen dem Erwerb des unbebauten Grundstücks, dessen Bebauung und anschließender Vermietung ist kein gesetzliches Tatbestandsmerkmal für den Abzug von Werbungskosten. Er ist jedoch ein Indiz, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang von Aufwendungen mit künftigen Einnahmen besteht.
- Finanzielle Schwierigkeiten stehen der Annahme der Bebauungsabsicht grundsätzlich nicht entgegen. Erforderlich ist allerdings, dass der Stpfl. trotz der finanziellen Schwierigkeiten konkret damit rechnen konnte, das Grundstück in überschaubarer Zeit bebauen zu können, und dass er seine Bauabsicht nachhaltig zu verwirklichen sucht. Nicht erforderlich ist, dass der Stpfl. alle ihm zur Verfügung stehenden Möglichkeiten ausschöpft, um sich möglichst sofort ein Darlehen zu verschaffen. Ein vorsichtiges, auf das Ansparen von Eigenkapital gerichtetes Finanzierungsverhalten spricht nicht gegen die (behauptete) Bebauungsabsicht. In diesem Fall muss sich aber aus weiteren Umständen ergeben, dass sich der Stpfl. seinen Angaben entsprechend verhalten und entsprechende Mittel tatsächlich angesammelt hat. Dafür kann die spätere Verwendung der angesparten Mittel rückwirkend von Bedeutung sein.
- Weitere Indizien, aus denen sich der wirtschaftliche Zusammenhang ergeben kann, sind nach der Rechtsprechung die Bebaubarkeit des Grundstücks, die Beauftragung eines Architekten oder eine Bauvoranfrage. Dass es sich dabei von Fall zu Fall auch um mehr oder weniger unverbindliche Vorbereitungshandlungen handeln kann, steht dem nicht grundsätzlich entgegen. Jedenfalls zusammen mit anderen Indizien können diese Umstände für die (behauptete) Bebauungsabsicht sprechen.
- Bestehen Anhaltspunkte für eine Veräußerungsabsicht, liegt insoweit ein Indiz gegen eine Vermietungsabsicht vor. Auch eine in Betracht kommende, die Vermietungsabsicht ausschließende Eigennutzung ist zu prüfen. Hierbei sind insbesondere die Wohnverhältnisse des Stpfl. zu berücksichtigen.

Hinweis:

Für die objektiven Umstände, aus denen auf das Vorliegen der Bebauungs- und Vermietungsabsicht geschlossen werden soll, ist der Stpfl. darlegungs- und beweissbelastet. Daher ist eine sorgfältige Dokumentation der Bemühungen um eine Bebauung anzuraten.

33 Fahrten zum Vermietungsobjekt regelmäßig in vollem Umfang als Werbungskosten abzugsfähig

Fahrten des Eigentümers zum Vermietungsobjekt z.B. aus Anlass eines Mieterwechsels, zur Beaufsichtigung von Instandhaltungsaufwendungen und für allgemeine Kontrollen sind grundsätzlich in vollem Umfang als Werbungskosten abzugsfähig. Bei Benutzung des eigenen Pkw können also die Kosten pauschal mit 0,30 € je gefahrenem Kilometer angesetzt werden. Dies hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 1.12.2015 (Aktenzeichen IX R 18/15) bestätigt.

Die ungünstigere Entfernungspauschale, also 0,30 € nur für jeden Entfernungskilometer, ist nach dieser Entscheidung aber dann anzuwenden, wenn das Vermietungsobjekt ausnahmsweise die regelmäßige Tätigkeitsstätte des Vermieters ist, den Tätigkeiten vor Ort also eine hinreichend zentrale Be-

deutung im Rahmen der aus diesem Objekt erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zukommt. Im Streitfall sanierte der Stpfl. mehrere Wohnungen und ein Mehrfamilienhaus und suchte die hierfür eingerichteten Baustellen 165 beziehungsweise 215 Mal im Jahr auf. Auf Grund der Vielzahl der Fahrten zu den beiden Objekten kam das Finanzamt zu dem Ergebnis, dass der Stpfl. am Ort der Vermietungsobjekte seine regelmäßige Tätigkeitsstätte habe. Die Fahrtkosten waren daher nach Ansicht des Finanzamts nur in Höhe der Entfernungspauschale abziehbar. Das Gericht gab dem Finanzamt Recht. Auch bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung könne ein Vermieter – vergleichbar einem Arbeitnehmer – am Vermietungsobjekt eine regelmäßige Tätigkeitsstätte haben, wenn er sein Vermietungsobjekt nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit fortdauernd und immer wieder aufsucht und er dort schwerpunktmäßig tätig wird. Dies sei auf Grund der ungewöhnlich hohen Zahl der Fahrten und der damit praktisch arbeitstäglichen Anwesenheit hier der Fall gewesen.

Hinweis:

In jedem Fall sollten die vorgenommenen Fahrten ausreichend – z.B. hinsichtlich Notizen für den Grund der Fahrten – dokumentiert werden.

34 Vorsteuern aus dem Erwerb einer Photovoltaikanlage müssen rechtzeitig geltend gemacht werden

Mit dem Betrieb einer Photovoltaikanlage, deren Strom nach den Regelungen des EEG in das allgemeine Stromnetz eingespeist wird, wird der Betreiber umsatzsteuerlich als Unternehmer eingestuft. Damit steht dem Betreiber im Grundsatz der Vorsteuerabzug aus der Errichtung der Anlage zu.

Das Urteil des Finanzgericht Niedersachsen vom 11.2.2016 (Aktenzeichen 5 K 112/15) zeigt allerdings, dass insoweit zeitliche Restriktionen zu beachten sind. Im Urteilsfall ließ die Inhaberin eines Friseurgeschäfts im Jahr 2012 eine Photovoltaikanlage auf dem Dach des privat genutzten Wohnhauses errichten und erhielt darüber auch im Jahr 2012 eine Rechnung. Dem Finanzamt teilte sie die Aufnahme der zusätzlichen unternehmerischen Tätigkeit mit. Mit der Anlage erzeugte sie neben dem verkauften auch für private Zwecke genutzten Strom. Den Vorsteuerabzug machte sie in den Umsatzsteuer-Voranmeldungen des Jahres 2012 nicht geltend, sondern erstmals bei Abgabe der Umsatzsteuer-Jahreserklärung für 2012 nach dem 31.5.2013. Damit hatte sie die Entscheidung über die Zuordnung der Photovoltaikanlage zum Unternehmensvermögen verspätet vorgenommen bzw. dokumentiert, so dass ihr der Vorsteuerabzug versagt wurde.

Bei gemischt genutzten Gegenständen bedarf es nämlich einer Entscheidung über die Zuordnung zum Unternehmen, um in dem Umfang der Zuordnung den Vorsteuerabzug zu erlangen. Diese Zuordnungsentscheidung hat grundsätzlich bei Bezug der Leistung zu erfolgen, spätestens jedoch bis zu dem Zeitpunkt, für den nach den gesetzlichen Vorschriften die Abgabe der Steuererklärung für das Jahr des Leistungsbezugs vorzunehmen ist.

Mit der Mitteilung an das Finanzamt, zukünftig auch als Photovoltaikbetreiber unternehmerisch tätig zu sein, wird keine Zuordnungsentscheidung bekundet, die zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Hinweis:

Entscheidend ist, dass die Zuordnung eines Unternehmensgegenstands zum umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen zeitnah dokumentiert werden muss. Nach

der Rechtsprechung muss dies zwingend spätestens bis zum 31.5. des Folgejahres (Frist für die Abgabe der Umsatzsteuer-Jahreserklärung) erfolgen.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis sollte allein schon aus Liquiditätsgründen der Vorsteuerabzug bereits mit der Umsatzsteuer-Voranmeldung geltend gemacht werden.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

35 Kein Vorsteuerabzug aus Beratungsleistungen im Rahmen einer GmbH-Gründung

Bereits in der Phase der Gründung einer GmbH werden oftmals vom Gründer Beratungsleistungen in Anspruch genommen. In diesen Fällen ist die Frage zu beantworten, ob dem Gründer insoweit der Vorsteuerabzug zusteht. Diese Frage hat der BFH nun mit Urteil vom 11.11.2015 (Aktenzeichen V R 8/15, DStR 2016, 674) entschieden. Nach diesem Urteil ist der Gesellschafter einer erst noch zu gründenden GmbH im Hinblick auf eine beabsichtigte Unternehmenstätigkeit der GmbH grundsätzlich nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Insoweit spielt es auch keine Rolle, ob die GmbH dann später tatsächlich gegründet wird und ihre unternehmerische Tätigkeit aufnimmt.

Der BFH argumentiert, dass zwar auch ein – im Übrigen nicht unternehmerisch tätiger – Gesellschafter den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen könne, wenn er Vermögensgegenstände erwirbt, um diese auf die GmbH zu übertragen (Investitionsumsatz). Daher komme ein Vorsteuerabzug z.B. dann in Betracht, wenn der Gesellschafter ein Grundstück erwirbt und dann in die GmbH einlegt. Der Gesellschafter sei hierbei mit einer Vorgründungsgesellschaft vergleichbar, der auf Grund der späteren Übertragung der Investitionsgüter die besteuerten Umsätze der noch zu gründenden GmbH im Wege der Rechtsnachfolge zuzurechnen sind, so dass die Eingangsleistungen auch für Zwecke steuerpflichtiger Umsätze bezogen werden. Übertragungsfähig sind jedoch nur Investitionsgüter, also Gegenstände, die angeschafft oder hergestellt werden können und sich von sonstigen Leistungen unterscheiden. Demgegenüber seien die im Streitfall vom Gründergesellschafter bezogenen Beratungsleistungen nicht übertragungsfähig gewesen.

Hinweis:

Die angefallenen Beratungskosten einschließlich der in Rechnung gestellten Umsatzsteuer sind einkommensteuerlich beim Gesellschafter als Gründungskosten anzusehen, also den Anschaffungskosten der GmbH-Anteile zuzurechnen.

36 Keine Schenkungsteuer bei überhöhten Mietzahlungen einer GmbH an ihren Geschäftsführer

Mit Urteil vom 22.10.2015 (Aktenzeichen 3 K 986/13 Erb, EFG 2016, 232) hat das FG Münster entschieden, dass (auch) bei Annahme einer vGA eine daneben stehende Schenkung unter Lebenden i.S.v. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG mangels freigebiger Zuwendung ausscheidet. Im Einzelnen hat das FG festgestellt, dass in dem Fall, in dem eine GmbH dem Ehemann der Alleingesellschafterin überhöhte Mietentgelte zahlt, hierin kein schenkungsteuerlich

relevanter Vorgang zu sehen ist; dies gelte unabhängig davon, ob die überhöhten Mietzahlungen vGA darstellen. Die Schenkungsteuer erfasse keine Vermögensvorteile, die bei demselben Stpfl. der Einkommensteuer unterliegen.

Im konkreten Urteilsfall hatte der alleinige Geschäftsführer einer GmbH, dessen Ehefrau die Alleingesellschafterin war, gegen Schenkungsteuerbescheide geklagt, die auf die Feststellung von vGA im Rahmen einer Betriebsprüfung folgten. In deren Verlauf war festgestellt worden, dass der Geschäftsführer der GmbH Maschinen und auch ein bebautes Grundstück zu über den marktüblichen Werten liegenden Mieten überlassen hatte. Die Differenz zum angemessenen Mietpreis wurde als vGA gewürdigt und der Ehefrau als Anteilseignerin zugerechnet. In einem zweiten Schritt ergingen Schenkungsteuerbescheide über Erwerbe des Geschäftsführers aus der Schenkung der GmbH.

Dazu stellt das FG Münster fest, dass das FA den streitbefangenen Sachverhalt zu Unrecht als Schenkung gewürdigt hat. Zur Begründung führt das FG Münster aus,

- dass als Schenkung unter Lebenden jede freigebige Zuwendung unter Lebenden gilt, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird,
- dass aber solche Vermögensvorteile, die ein Stpfl. durch eine auf Einkünfteerzielung am Markt gerichtete Erwerbshandlung erzielt und die deshalb bei ihm der Einkommensteuer unterliegen, nicht von § 7 ErbStG erfasst werden; es fehle insoweit an der Freigebigkeit.

Vorliegend seien nun die Mieten vertraglich rechtswirksam vereinbart worden; sie würden beim Geschäftsführer als Vermieter in voller Höhe zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen, die der Einkommensteuer unterliegen. Der Vermögensvorteil, den dieser aus zu hohen Mietzahlungen erhalten habe, sei bei ihm ausschließlich von ertragsteuerrechtlicher Bedeutung und könne somit nicht zusätzlich als der Schenkungsteuer unterliegende freigebige Zuwendung der GmbH an ihn gewertet werden. Denn das zugrundeliegende entgeltliche Geschäft stehe der Annahme einer Unentgeltlichkeit entgegen, mithin also der Grundvoraussetzung für eine Schenkung.

Letztendlich kommt es daher nach Auffassung des FG nicht einmal darauf an, ob überhaupt die Voraussetzungen für eine vGA vorliegen. Denn die Mietzinsen würden schon eine Stufe früher der Einkommensteuer unterliegen, so dass diese mangels Freigebigkeit schon von vornherein nicht der Schenkungsteuer unterliegen könnten.

Hinweis:

Mit dieser Entscheidung hat sich das FG Münster – gegen die weiterhin von der FinVerw. vertretene Auffassung – uneingeschränkt der BFH-Rechtsprechung angeschlossen. Der BFH hat in der Vergangenheit in mehreren Entscheidungen, die von der FinVerw. bislang nicht akzeptiert werden, die grundlegenden Aspekte der Rechtslage wie folgt geklärt:

- Im Verhältnis einer Kapitalgesellschaft zu ihren Gesellschaftern oder zu den Gesellschaftern einer an ihr beteiligten Kapitalgesellschaft gibt es keine freigebigen Zuwendungen, sondern neben betrieblich veranlassten Rechtsbeziehungen nur offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Kapitalrückzahlungen.
- Eine Doppelbelastung eines Stpfl. mit Einkommensteuer und Schenkungsteuer gibt es grundsätzlich nicht.

In diesem Fall ist nun unter dem Aktenzeichen II R 54/15 beim BFH die Revision anhängig. In einschlägigen Praxisfällen sollten Stpfl. also Rechtsmittel einlegen und ein Ruhen des Verfahrens beantragen.

37 Vergebliche Aufwendungen eines fehlgeschlagenen Beteiligungserwerbs als vorweggenommene Werbungskosten bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit

Mit seinem noch nicht rechtskräftigen Urteil vom 21.10.2015 (Aktenzeichen 14 K 2767/12, EFG 2016, 469) hat das FG Köln entschieden, dass vergebliche Erwerbenaufwendungen eines fehlgeschlagenen Beteiligungserwerbs als vorweggenommene Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen sind, wenn diese in einem engeren wirtschaftlich vorrangigen Zusammenhang mit einer beabsichtigten Erzielung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit stehen.

Im Streitfall war der Stpfl. zunächst als kaufmännischer Angestellter tätig. Mit Vereinbarung vom 13.12.2002 verpflichtete er sich, spätestens zum 1.4.2003 in die A-Unternehmensgruppe einzutreten, und zwar in Gestalt der Übernahme einer Vorstandsposition in einer noch zu gründenden A-Holding-AG. Voraussetzung für den Abschluss eines entsprechenden Anstellungsvertrags war die Hinterlegung einer Summe i.H.v. 70 000 € auf ein Konto der A-Unternehmensgruppe. Diese Summe sollte dem Erwerb einer Beteiligung dienen.

Nachdem aber dem Stpfl. bekannt wurde, dass dieser Betrag in der Unternehmensgruppe abredewidrig zur Deckung operativer Kosten verwendet worden war, trat er von der vertraglichen Vereinbarung zurück und machte einen Rückzahlungsanspruch geltend. Anschließend Pfändungsmaßnahmen bei der A-Unternehmensgruppe blieben erfolglos, so dass der Stpfl. hinsichtlich des nicht erfüllten Rückzahlungsanspruchs die Berücksichtigung eines entsprechenden Veräußerungsverlusts bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 17 EStG begehrte.

Das FG Köln sieht in den geltend gemachten Aufwendungen dagegen vergebliche vorweggenommene Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Aufwendungen, die mit mehreren Einkunftsarten in einem objektiven Zusammenhang stehen, seien nach ständiger Rechtsprechung bei der Einkunftsart zu berücksichtigen, zu der sie nach Art und Weise die engere Beziehung haben.

Nach der BFH-Rechtsprechung spreche umso mehr für eine innere wirtschaftliche Verbindung zu den Einkünften aus Kapitalvermögen und damit für nachträgliche Anschaffungskosten einer Beteiligung, je höher die Beteiligung des Gesellschafters ist. Im Umkehrschluss gelte dies bei einem an der Gesellschaft in nur sehr geringem Umfang beteiligten Arbeitnehmer, der eine Bürgschaft für seinen Arbeitgeber übernimmt, als Indiz dafür, dass die Bürgschaftsübernahme durch das Arbeitsverhältnis veranlasst ist. Diese Überlegungen würden auch dann gelten, wenn der Arbeitnehmer an seinem Arbeitgeber noch nicht gesellschaftsrechtlich beteiligt ist, aber eine solche Beteiligung anstrebt.

Nach diesen Grundsätzen kommt das FG zu dem Ergebnis, dass die Zahlung des Stpfl. im engeren Veranlassungszusammenhang mit der angestrebten Anstellung als Vorstand in der noch zu gründenden A-Holding-AG stand. Zum einen hätte dieser eine Beteiligung von lediglich 10 % erworben, zum anderen ging es ihm auf Grund des Verlustes seiner Anstellung als kaufmännischer Angestellter im Wesentlichen darum, eine adäquate nichtselb-

ständige Arbeit zu finden und ein regelmäßiges Gehalt zu generieren.

Hinweis:

Das FG Münster hat explizit die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen, so dass die BFH-Entscheidung abzuwarten ist. In einschlägigen Praxisfällen – gerade auch bei bereits bestehenden Arbeitsverhältnissen und bei Bürgerschaftsübernahmen durch Arbeitnehmer – sollte der entsprechende Werbungskostenabzug begehrt werden.

38 Verlustrealisierung nach § 17 EStG bei Einzug von GmbH-Anteilen

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 17 Abs. 1 und 4 EStG gehört auch der Gewinn bzw. Verlust aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Grund- oder Stammkapital qualifiziert beteiligt war (nach aktueller Rechtslage bei Beteiligungen von mindestens 1 % am Stammkapital) und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt. Als Veräußerung in diesem Sinne gilt auch die Auflösung einer Kapitalgesellschaft gemäß § 17 Abs. 4 EStG. Zu einem Verlust i.S.v. § 17 Abs. 2 EStG kann auch die Einziehung von GmbH-Anteilen führen.

Auflösungsverlust i.S.d. § 17 EStG ist der Betrag, um den die im Zusammenhang mit der Auflösung der Gesellschaft vom Stpfl. persönlich getragenen Kosten sowie seine Anschaffungskosten den gemeinen Wert des zuge teilten oder zurückgezahlten Vermögens der Kapitalgesellschaft übersteigen.

Vor diesem Hintergrund ist das rechtskräftige Urteil des FG München vom 24.9.2015 (Aktenzeichen 13 K 554/13, EFG 2016, 715) zu sehen, in dem sich das FG insbesondere mit der Frage des Zeitpunkts der Verlustrealisierung befasst hat.

Im Streitfall waren Eheleute seit 1998 zu je 50 % an einer GmbH beteiligt; die Gesellschaft wurde in 2002 im Zuge eines Scheidungsverfahrens durch die Ehefrau gekündigt. Nach der Scheidung wurde der Geschäftsanteil der Ehefrau (Stpfl.) in 2004 mit Wirkung auf den 31.12.2002 durch Gesellschafterbeschluss eingezogen. Daran schloss sich ein Rechtsstreit an, mit dem die GmbH Rückforderungsansprüche gegenüber der Stpfl. geltend machte. Dieser Rechtsstreit wurde im Jahr 2008 beendet und die Stpfl. zur Zahlung eines Betrags von rd. 165 T€ verurteilt. Für das Jahr 2008 machte die Stpfl. einen (zunächst noch nicht endgültig bezifferbaren) Verlust nach § 17 EStG geltend, dessen Berücksichtigung die FinVerw jedoch ablehnte.

Die Klage der Stpfl. blieb erfolglos. Das FG hat im Rahmen seiner Begründung festgestellt, dass sich in einem solchen Fall des Einzugs eines GmbH-Anteils ein Verlust nach § 17 EStG spätestens mit der (zivilrechtlichen) Wirksamkeit des Einzugs realisiert. Die Einziehung eines Geschäftsanteils werde nicht schon mit dem Einziehungsbeschluss, sondern erst mit Zugang der Einziehungserklärung wirksam – im vorliegenden Streitfall im Jahr 2004. Spätere Änderungen bei der Gewinnermittlung seien im Rahmen der (engen) verfahrensrechtlichen Möglichkeiten rückwirkend zu berücksichtigen, so dass spätere Inanspruchnahmen eine Änderung der Einkommensteueranlagung des Entstehungsjahres erforderlich machen. Somit schied die Stpfl. (gesellschaftsrechtlich) im Jahr 2004 aus der Gesellschaft aus. Ein möglicher Verlust nach § 17 EStG wäre daher in diesem VZ entstanden und anzusetzen gewesen.

Hinweis:

Die Tragweite des Urteils liegt darin, dass der/die Stpfl. zwar das Einspruchs- und ggf. das anschließende Klageverfahren verliert, wenn der Verlust aus der Einziehung nach § 17 EStG „zu früh“ geltend gemacht wird, dass er aber i.d.R. den Verlust in einem späteren VZ noch geltend machen kann. Wird der Verlust hingegen „zu spät“ geltend gemacht, scheidet die Verlustberücksichtigung aus, wenn die Steuerbescheide bereits bestandskräftig sind.

Handlungsempfehlung:

Daher ist in einschlägigen Fällen dringend darauf zu achten, einen solchen Verlust möglichst früh geltend zu machen und zudem die Bescheide für die betreffenden Jahre möglichst offen zu halten.

39 Verhältnis der verdeckten Einlage eines Gesellschaftsanteils zur Schenkungsteuer

Mit Urteil vom 20.1.2016 (Aktenzeichen II R 40/14, HFR 2016, 466) hat der BFH zum Verhältnis der verdeckten Einlage eines Gesellschaftsanteils zur Schenkungsteuer Stellung genommen.

Im Streitfall war die Stpfl., eine GmbH, in 1999 von den Eheleuten A und B mit einem Stammkapital von 25 000 € gegründet worden. In 2004 übertrug B ihren Geschäftsanteil an der GmbH im Nennwert von 12 000 € für einen Kaufpreis von 100 000 € auf die GmbH. Dieser Preis lag erheblich unter dem gemeinen Wert des Geschäftsanteils. A war zu diesem Zeitpunkt der einzige weitere Gesellschafter der Stpfl. Diese wies den von B erworbenen Anteil in ihrem Jahresabschluss zum 31.12.2004 als Umlaufvermögen aus und bildete gemäß § 272 Abs. 4 HGB in der im Jahr 2004 geltenden Fassung eine Kapitalrücklage in Höhe des Kaufpreises von 100 000 €.

In der Folge setzte das FA in 2010 gegenüber der GmbH Schenkungsteuer fest. Das FG gab der dagegen gerichteten Klage mit der Begründung statt, die Übertragung des Geschäftsanteils auf die Stpfl. sei nicht freigebig erfolgt. Sie habe vielmehr dem Zweck der Gesellschaft und somit einem Gemeinschaftszweck gedient. Dem stehe das Ausscheiden der B aus der GmbH nicht entgegen. Auch der Tatbestand des § 7 Abs. 7 ErbStG sei nicht erfüllt. Denn diese Vorschrift sei nicht anwendbar, wenn ein Gesellschafter freiwillig auf Grund einer individuellen Übertragungsvereinbarung aus der Gesellschaft ausscheide.

Der BFH wies die Revision des FA als unbegründet zurück. Zwar widersprach der BFH der Vorinstanz in Teilen, stellte jedoch fest, dass der Erwerb einer Kapitalgesellschaft durch verdeckte Einlage nicht zugleich als Erwerb durch freigebige Zuwendung gewertet werden könne. Bleibe ein vereinbarter Kaufpreis hinter dem Wert eines eingelegten Anteils an einer Kapitalgesellschaft zurück, liegt eine gemischte verdeckte Einlage vor.

40 Berücksichtigung eines Beteiligungsverlusts als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit

Mit Beschluss vom 10.3.2016 (Aktenzeichen VI B 132/15, www.stotax-first.de) hat der BFH festgestellt, dass die Rechtsfrage, ob der Verlust aus der Veräußerung einer Kapitalbeteiligung am Arbeitgeber (im konkreten Streitfall: Aktien) als Erwerbsaufwand bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen ist, weil ein Beteiligungserwerb Vorausset-

zung für das Arbeitsverhältnis (Einnahmequelle) war, keine grundsätzliche Bedeutung hat. Diese Rechtsfrage sei höchstrichterlich bereits hinreichend geklärt.

Danach bleiben Verluste in der privaten Vermögenssphäre bei der Einkünfteermittlung im Rahmen der Überschusseinkünfte – abgesehen von den in § 17 und § 23 EStG genannten Ausnahmen – außer Betracht. Ausnahmsweise können allerdings private Vermögensverluste unter Beachtung des objektiven Nettoprinzipes dann als Erwerbsaufwand berücksichtigt werden, wenn besondere Umstände den Schluss rechtfertigen, dass die Gründe für die unfreiwilligen (völligen oder teilweisen) Verluste in der Berufs- bzw. Erwerbssphäre liegen.

Daraus ergebe sich, dass allenfalls der Verlust privater Wirtschaftsgüter, nicht jedoch bloße Wertveränderungen infolge von Verwertungsmaßnahmen zu Werbungskosten führen könne. Die Gründe, die zu einer Verwertung geführt haben, spielten dabei grundsätzlich keine Rolle. Es liege bei wertender Betrachtung z.B. kein hinreichend – den Bezug zum Vermögen überlagerndes – berufsspezifisches Risiko vor, wenn der Erwerb der Beteiligung Voraussetzung für die Teilnahme an einem Anreizlohnprogramm ist oder der Arbeitnehmer (Partner einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft) den Aktienverlust zur Vermeidung einer Kündigung realisiert, weil sein Arbeitgeber nach Übernahme des Mandats der betreffenden Aktiengesellschaft zur Wahrung von Unabhängigkeitsregeln auf dem Verkauf der Anteile besteht.

Hinweis:

In der Vornahme der Verwertungsmaßnahme liegt der entscheidende Unterschied zu den Sachverhalten, in denen der BFH Bürgschaftsaufwendungen von Arbeitnehmern als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit anerkennt. In diesen Fällen kommt es regelmäßig nicht zu einer Verwertung (sondern zu einem Verlust) der Beteiligung, da der Gesellschafter-Geschäftsführer erst nach einer Insolvenz der GmbH aus der Bürgschaft in Anspruch genommen wird. Der Aufwand aus einer solchen Inanspruchnahme ist nach Auffassung des BFH dann den Einkünften zuzurechnen, zu denen der engere und wirtschaftlich vorrangige Veranlassungszusammenhang besteht.

41 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

a) Vereinbarung eines Arbeitszeit- oder Zeitwertkontos als vGA

Mit Urteil vom 11.11.2015 (Aktenzeichen I R 26/15, DStR 2016, 737) hat der BFH entschieden, dass sich eine Vereinbarung, in welcher im Rahmen eines sog. Arbeitszeitkontos oder Zeitwertkontos auf die unmittelbare Entlohnung zu Gunsten von späterer (vergüteter) Freizeit verzichtet wird, nicht mit dem Aufgabenbild des Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH verträglich ist. Daher würden die für Wertguthaben auf einem Zeitwertkonto einkommensmindernd gebildeten Rückstellungen bei der GmbH auch dann zu einer Vermögensminderung als Voraussetzung einer vGA führen.

Im konkreten Streitfall hatte – vereinfacht dargestellt – eine GmbH geklagt, der in den Streitjahren 2005 und 2006 vGA einkommenserhöhend als Betriebseinnahmen zugerechnet worden waren. Die Annahme von vGA basierte darauf, dass die GmbH „Rückstellungen für Zeitwertkonten“ gewinnmindernd gebildet und aufgestockt hatte, und zwar auf der Grundlage einer am 30.12.2005 getroffenen Vereinbarung zwischen der GmbH und ihrem alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer. Nach dieser Vereinbarung führte die GmbH einen Gehaltsanteil auf ein auf den Namen der GmbH bei einer schweizerischen Bank geführtes Investmentkonto, dessen Guthaben zur Fi-

finanzierung eines vorgezogenen Ruhestands oder zur Altersversorgung des Geschäftsführers dienen sollte.

Diese Vereinbarung entspreche nicht dem, was ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter mit einem Fremdgeschäftsführer vereinbaren würde. Denn der Geschäftsführer besitzt für die GmbH eine „Allzuständigkeit“ und damit eine Gesamtverantwortung, wenn er – wie im Streitfall – deren alleiniger Geschäftsführer ist. Es komme deshalb weniger darauf an, dass der Geschäftsführer eine bestimmte Stundenzahl pro Arbeitstag für die Gesellschaft leiste. Vielmehr bestimme der Geschäftsführer regelmäßig seine Arbeitszeit selbst, was auch bedeute, dass er – abgegolten durch die Gesamtausstattung – die notwendigen Arbeiten auch dann erledigen müsse, wenn dies einen Einsatz außerhalb der üblichen Arbeitszeiten oder über diese hinaus erfordert.

Hinweis:

In seiner Entscheidung zieht der BFH explizit eine Parallele zur – mit der Geschäftsführerstellung ebenfalls nicht vereinbaren – Vergütung von Überstunden. Damit unterstreicht der BFH, dass gerade bei beherrschenden Geschäftsführern sorgfältig darauf zu achten ist, dass Verträge zwischen diesen und ihrer GmbH auch z.B. dem Fremdvergleich entsprechen müssen.

b) VGA bei Teilwertabschreibung auf Zinsforderungen nach Teilwertabschreibung der Darlehensforderung

Mit Urteil v. 11.11.2015 (Aktenzeichen I R 5/14, DStR 2016, 734) hat der BFH entschieden, dass die Forderung auf Rückzahlung des Darlehens und die Forderung auf Zahlung der vereinbarten Darlehenszinsen getrennt voneinander zu bilanzieren sind und dass daher die als vGA zu qualifizierende Wertberichtigung der Darlehensforderung nicht auf den Ausweis der Zinsforderungen durchschlägt, also den Ausweis erübrigt.

Im konkreten Streitfall hatte eine GmbH geklagt, deren alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer H war. Die GmbH schloss mit B, der mit einer Nichte der Ehefrau des H verheiratet war, – ohne Vereinbarung von Sicherheiten – in 1999 einen Darlehensvertrag. Die vereinbarte Verzinsung i.H.v. 6 % wurde dem Darlehenskonto jeweils am Jahresende belastet. In den Streitjahren 2004 und 2005 erfolgte keine Verzinsung mehr, die Zinsforderungen wurden buchhalterisch nicht mehr erfasst; eine Darlehensrückzahlung erfolgte nicht. Das FG kam zu dem Ergebnis, dass in Höhe des Darlehensbestands zum 1.1.2003 eine gewinnmindernde Teilwertabschreibung vorzunehmen und in gleicher Höhe eine vGA zu erfassen sei. Wegen der Teilwertberichtigung der Darlehensforderung sei aber in der Folgezeit aus der Nichtberechnung von Zinsen auf diese Forderung keine vGA mehr anzunehmen.

Der Auffassung des FG widerspricht der BFH mit dem Ergebnis, dass die GmbH in einem ersten Schritt auch noch die Zinsen der Jahre 2004 und 2005 (also nach der eigentlich erforderlichen Teilwertabschreibung) gewinnerhöhend einzubuchen und in einem zweiten Schritt diese Zinsforderungen auf den Teilwert abzuschreiben habe. Die Wertberichtigung dieser Zinsforderungen für die Streitjahre sei wiederum als vGA zu erfassen. Während die nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu erfassenden Zinserträge einerseits und die Abschreibung der hierdurch resultierenden Zinsforderungen andererseits sich ergebnisneutral gegeneinander aufheben, ist nach Auffassung des BFH dennoch eine einkommenserhöhende vGA zu erfassen.

Handlungsempfehlung:

Darlehensvereinbarungen zwischen Gesellschafter oder einer diesem nahestehenden Person und der GmbH sind stets vor dem Hintergrund der Gefahr einer Einstufung als vGA sorgfältig zu prüfen. Insoweit ist auch individuell zu prüfen, welche Zinsvereinbarung sinnvoll ist bzw. wann möglicherweise auch der Verzicht auf ein solches Darlehen erklärt werden sollte. In diesen Fällen sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

c) VGA: Zuwendung an nahe Angehörige – Lebensgefährte

Mit Beschluss v. 20.10.2015 (Aktenzeichen I B 2/15, BFH/NV 2016, 424) hat der BFH – in einem Verfahren über die Nichtzulassung der Revision – seine Rechtsprechung bestätigt, wonach zu dem Kreis der dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft nahestehenden Personen auch ein Lebensgefährte gehört.

Im Streitfall hatte eine AG ihrem Vorstandsvorsitzenden, der zugleich der Lebensgefährte der Alleingesellschafterin der AG war, ein unverzinsliches und unbesichertes Darlehen gewährt, auf das in der Folge eine Teilwertabschreibung vorgenommen werden musste. Darin ist eine vGA (in Gestalt einer Zuwendung an eine dem Gesellschafter nahestehende Person) zu sehen.

Hinweis:

Der Kreis der „nahen Angehörigen“ wird von der FinVerw. und Rspr. generell weit gefasst. Ein Nahestehen kann begrifflich durch familiäre (verwandtschaftliche), aber auch sonstige persönliche Verhältnisse gesellschaftlicher, schuldrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Art begründet werden.

d) VGA bei monatlichen Gehaltsverzichten eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers

Mit Beschluss vom 2.3.2016 (Aktenzeichen 2 V 278/15, EFG 2016, 753) hat das FG Hamburg in einem Verfahren über den einstweiligen Rechtsschutz die Rechtsprechung des BFH fortgeführt und entschieden, dass monatliche Gehaltsverzichte eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH dann vGA darstellen, wenn die zu Grunde liegenden Vereinbarungen nicht vertragsgemäß durchgeführt wurden, weil ein wieder auflebender Gehaltsanspruch nicht oder nicht fristgemäß ermittelt und festgestellt worden ist, und der Gehaltsverzicht einem Fremdvergleich nicht standhält.

Im Streitfall hatte der alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH wegen wirtschaftlicher Schwierigkeiten der GmbH mit monatlich jeweils im Voraus zwischen ihm und der Gesellschaft geschlossenen Vereinbarungen von Januar 2010 bis einschließlich Dezember 2012 auf sein komplettes Monatsgehalt und für einige andere Monate auf den überwiegenden Teil des Gehalts verzichtet. Der Verzicht stand jeweils unter der Bedingung, dass der Gehaltsanspruch insoweit wieder auflebt, wie das handelsrechtliche Ergebnis der GmbH vor Steuern zum Jahresende ausreicht, um den Gehaltsverzicht zu decken. Hinsichtlich des dann noch nicht ausgeglichenen Teils des Gehalts sollte der Verzicht endgültig sein. Zur Bestreitung des Lebensunterhalts gewährte die GmbH ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer verzinsliche Darlehen. Die GmbH ermittelte für 2010 trotz eines handelsrechtlichen Gewinns vor Steuern keinen wiederaufgelebten Gehaltsanspruch des A. Für 2011 und 2012 erfolgten Rückstellungen für wieder aufgelebte Gehaltsansprüche in Höhe der handelsrechtlichen Gewinne vor Steuern. Die FinVerw kam im Zuge einer Außenprüfung u.a. zu dem Ergebnis, dass die in 2010

bis 2012 erfolgten tatsächlichen Lohnzahlungen und die Rückstellungen als vGA zu behandeln sind.

Dazu führt das FG Hamburg der FinVerw zustimmend aus: Im Streitfall seien die Gehaltsverzichtsvereinbarungen mit A als Alleingesellschafter-Geschäftsführer zwar jeweils im Voraus getroffen worden, zivilrechtlich wirksam und auch klar und eindeutig genug abgefasst gewesen. Gleichwohl seien aber vGA anzunehmen, weil die Gehaltsverzichtsvereinbarungen nicht vertragsgemäß durchgeführt worden seien. Denn im Jahr 2010 sei trotz Vorliegens eines handelsrechtlich ermittelten Gewinns kein wieder aufgelebter Gehaltsanspruch des A ermittelt und zurückgestellt worden. Dies sei für 2011 und 2012 zwar erfolgt, jedoch hätten die Jahresabschlüsse nach den getroffenen Gehaltsverzichtsvereinbarungen innerhalb der gesetzlichen Fristen bis Ende November des Folgejahrs erstellt und festgestellt werden müssen. Für 2011 erfolgte dies tatsächlich erst von Januar bis März 2013. Der wiederaufgelebte Gehaltsanspruch des A sei dementsprechend erst im Mai 2013 gutgeschrieben worden. Für 2012 erfolgte die Ermittlung und Feststellung des Jahresabschlusses ebenfalls verspätet im Januar und Februar 2014. Der wiederaufgelebte Gehaltsanspruch ist daraufhin im April 2014 gutgeschrieben worden.

I.Ü. zeige auch der Fremdvergleich, dass die Gehaltsverzichtsvereinbarungen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst waren. Denn ein Fremdgeschäftsführer hätte nach Auffassung des FG nicht über drei Jahre hinweg – mit der Hoffnung auf positive handelsrechtliche Jahresergebnisse – einen fast vollständigen Verzicht auf seine monatlichen Gehaltszahlungen akzeptiert. Auch hätte ein fremder Geschäftsführer auf einer schnelleren Verpflichtung zur Erstellung und Feststellung des Jahresabschlusses bestanden, mit dem dann das Wiederaufleben des Gehaltsanspruchs verbunden gewesen wäre. Des Weiteren spricht auch die Darlehensgewährung zur Bestreitung des Lebensunterhalts für das Vorliegen einer vGA. Die Gesellschaft verfügte folglich über Liquidität, welche ein fremder Geschäftsführer zur Gehaltszahlung und nicht zur Darlehensgewährung verwendet hätte. Ein fremder Geschäftsführer wäre zudem das Risiko nicht eingegangen, auf das Gehalt zu verzichten und gleichzeitig eine Rückzahlungsverpflichtung hinsichtlich der Darlehen einzugehen.

Hinweis:

Der BFH hat zum Fremdvergleich bei Stundungsvereinbarungen Folgendes ausgeführt:

- Ein fremder Arbeitnehmer würde einer Stundung nur im Notfall zustimmen, wenn keine andere Lösung in Betracht kommt.
- Ein fremder Arbeitnehmer würde angemessene Abschlagzahlungen fordern und
- ständig den Fortbestand der Krise überprüfen, d.h. bei einer Besserung der Liquiditätslage der Gesellschaft auf eine Gehaltsauszahlung drängen, sowie
- zudem die Gestellung von Sicherheiten verlangen.

Handlungsempfehlung:

Bei vergleichbaren Vertragsbeziehungen mit beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern ist also streng darauf zu achten, dass die Vereinbarungen und deren Durchführung fremdüblich sind.

e) VGA bei Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschlägen für faktische Geschäftsführer

Mit Urteil vom 27.1.2016 (Aktenzeichen 10 K 1167/13 K,G,F, EFG 2016, 671) hat das FG Münster die Rechtsprechung des BFH fortgeführt, nach der an Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft gewährte Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge grundsätzlich und vorbehaltlich eines besonderen, die Zuschläge rechtfertigenden betrieblichen Grundes zu vGA führen. Diese Rechtsprechung gilt nach Feststellung des FG Münster auch für solche Gesellschafter, die (lediglich) faktische Geschäftsführer der Gesellschaft sind.

Im Streitfall betrieb eine GmbH, an der die über 70-jährige Frau A zu 40 % und ihr Sohn B zu 60 % beteiligt waren, eine Diskothek. A war alleinige nominelle Geschäftsführerin der GmbH, B war (lediglich) angestellt. Bis auf A erhielten alle Arbeitnehmer der GmbH steuerfreie Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge. Betreffend Herrn B vertrat die Betriebsprüfung die Auffassung, dass dieser faktischer Geschäftsführer der GmbH sei, daher seien auch die ihm gewährten Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge als vGA zu beurteilen.

Dieses Ergebnis hat das FG Münster bestätigt und in seiner Begründung ausgeführt,

- dass über die für sog. faktische Geschäftsführer anzuwendenden Kriterien zwar eine beträchtliche Unsicherheit bestehe, dass es aber genüge, wenn der Betreffende die Geschicke der Gesellschaft maßgeblich in die Hand genommen und ihre Geschäfte wie ein Geschäftsführer geführt habe. Dazu sei ein eigenes Handeln des Betreffenden im Außenverhältnis erforderlich. Nicht erforderlich ist hingegen, dass er den satzungsmäßigen Geschäftsführer völlig verdrängt, da eine GmbH über mehrere Geschäftsführer verfügen kann. Es genügt daher, dass der Betreffende Geschäftsführungsfunktionen übernommen hat, wie sie nach Gesetz und Gesellschaftsvertrag für einen Geschäftsführer oder Mitgeschäftsführer kennzeichnend sind;
- und dass es einem Fremdvergleich insgesamt nicht standhalte, wenn eine Gesellschaft eine tatsächlich wie ein Geschäftsführer tätige Person in der informellen Stellung als faktischer Geschäftsführer belasse und ihr Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge gewähre.

Hinweis:

Zuschläge für Nacht-, Sonntags- und Feiertagsarbeit werden nur in besonderen Ausnahmefällen als ausschließlich betrieblich veranlasst (und damit nicht als vGA) angesehen, z.B. wenn mittels eines betriebsinternen Fremdvergleichs nachgewiesen werden kann, dass derartige Zuschläge gleichermaßen auch mit gesellschaftsfremden, in vergleichbarer Position tätigen Arbeitnehmern vereinbart und gewährt worden sind (so z.B. der BFH zu Zuschlägen an Gesellschafter-Geschäftsführer bei Bundesautobahn-Tankstellen).

f) VGA bei Darlehensausreichung eines GmbH-Geschäftsführers an eine Scheinfirma

Mit seinem Urteil v. 18.2.2016 (Aktenzeichen 4 K 423/15, www.stotax-first.de) hat sich das FG Nürnberg mit dem Fall einer mittelbaren vGA befasst, bei der der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Scheinfirma ein Darlehen ausgereicht hatte und ihm selbst überhaupt keine Geldmittel zugeflossen waren.

Im Streitfall hatte – verkürzt dargestellt – der Gesellschafter-

Geschäftsführer einer GmbH einer Schweizer Vermögensverwaltungs-AG als möglicher Erwerberrin der Anteile seines Mitgesellschafters widerrechtlich ein Darlehen (250 000 €) aus dem Vermögen der GmbH zur Finanzierung des geplanten Anteilserwerbs gewährt, da er ein eigenes unmittelbares Interesse an der Anteilsveräußerung des Mitgesellschafters hatte – und damit seine Kompetenzen als Geschäftsführer überschritten. Ein Darlehensvertrag zwischen der GmbH und der Schweizer AG wurde abgeschlossen, das Darlehen wurde allerdings von der Schweizer Vermögensverwaltungs-AG nicht zurückgezahlt. Nach Auskunft des Bundeszentralamts für Steuern handelte es sich bei dieser Vermögensverwaltungs-AG um eine Briefkastengesellschaft, die keinen Geschäftsbetrieb unterhielt (Scheinfirma). Gegen den GmbH-Geschäftsführer wurde in der Folge ein Strafverfahren eröffnet, in dem er der Untreue (Darlehensgewährung i.H.v. 250 000 €) schuldig gesprochen wurde.

Das FA und auch das FG Nürnberg rechnen dem Geschäftsführer die durch die „Darlehensauszahlung“ bei der GmbH eingetretene Vermögensminderung als vGA zu, da eine vGA nicht voraussetze, dass die handelnden Personen subjektiv eine vGA vornehmen wollten. Für eine Vorteilsgewährung (jeder hinreichend bestimmte, messbare Vorteil genügt) reiche jedes Tun oder Unterlassen der GmbH aus. Dem stehe auch nicht entgegen, dass dem Gesellschafter-Geschäftsführer selbst keine Geldmittel unmittelbar zugeflossen sind.

Der Annahme einer vGA stehe schließlich auch nicht entgegen, dass der Geschäftsführer vom Vertreter der Vermögensverwaltungs-AG durch falsche Angaben selbst betrogen worden ist. Entscheidend sei, dass die GmbH auf Veranlassung des Geschäftsführers einmal dem Geschäftsführer und zum zweiten der Geschäftsführer seinerseits dem Vertreter der Vermögensverwaltungs-AG einen Vermögensvorteil zuwenden wollte und beide Zuwendungen mittelbar dadurch erfolgten, dass die GmbH auf Weisung des Geschäftsführers unmittelbar an den Vertreter der Vermögensverwaltungs-AG leistete und beide Zuwendungen unter Zugrundelegung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers einem Nichtgesellschafter nicht gewährt worden wären.

Aktuelles zur Erstellung des Jahresabschlusses zum 31.12.2015

42 Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen: Finanzverwaltung gibt die steuerliche Sonderbehandlung auf

Nach dem BFH-Urteil vom 14.5.2014 zur Gewinnrealisierung bei Werkleistungen von Architekten und Ingenieuren (Aktenzeichen VIII R 25/11) sind Gewinne bei Planungsleistungen eines Architekten oder Ingenieurs bereits dann realisiert, wenn durch auftragsgemäße Erbringung der Planungsleistungen der Anspruch auf eine Abschlagszahlung nach § 8 Abs. 2 der Verordnung über die Honorare für Architekten- und Ingenieurleistungen a.F. (HOAI 1996) entstanden ist. Der BFH argumentiert, dass nach der Honorarordnung lediglich erforderlich sei, dass der Auftragnehmer die (Teil-)Leistung abnahmefähig erbracht und eine prüfbare Rechnung wie bei der Schlussrechnung vorgelegt hat. Auf eine (Teil-)Abnahme der Planungsleis-

tung oder die Stellung einer Honorarschlussrechnung komme es nicht an.

Die FinVerw. hatte mit ihrem Schreiben vom 29.6.2015 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2130/15/10001) eine deutlich erweiterte Anwendung der Grundsätze der Rechtsprechung angeordnet. Danach sollten die Grundsätze dieses Urteils auch für Abschlagszahlungen nach § 15 Abs. 2 HOAI in der aktuell geltenden Fassung sowie für Abschlagszahlungen für Werkverträge nach § 632a BGB gelten. Im Ergebnis wären dadurch neben den Ingenieuren und Architekten grundsätzlich alle bilanzierenden Unternehmen betroffen, die Abschlagszahlungen in Rechnung stellen. Nun hat die FinVerw. mit Schreiben vom 15.3.2016 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2130/15/10001) das Schreiben vom 29.6.2015 aufgehoben. Die Grundsätze des BFH-Urteils werden auf Abschlagszahlungen nach § 8 Abs. 2 HOAI a.F. begrenzt.

Hinweis:

§ 8 Abs. 2 HOAI a.F. gilt für Leistungen, die bis zum 17.8.2009 vertraglich vereinbart wurden. Für diese Fälle wird es von der FinVerw. nicht beanstandet, wenn die Grundsätze der BFH-Entscheidung vom 14.5.2014 erstmalig im Wirtschaftsjahr angewendet werden, das nach dem 23.12.2014 (Datum der Veröffentlichung im Bundessteuerblatt) beginnt. Zur Vermeidung von Härten kann der Stpfl. den aus der erstmaligen Anwendung der Grundsätze der BFH-Entscheidung resultierenden Gewinn gleichmäßig entweder auf das Wirtschaftsjahr der erstmaligen Anwendung und das folgende Wirtschaftsjahr oder auf das Wirtschaftsjahr der erstmaligen Anwendung und die beiden folgenden Wirtschaftsjahre verteilen.

Die Diskussion um eine Ausweitung dieser Rechtsprechung auf Abschlagszahlungen nach HOAI in der aktuellen Fassung und Abschlagszahlungen für Werkverträge nach § 632a BGB ist damit vom Tisch. D.h. eine Gewinnrealisierung tritt erst bei Gefahrenübergang, i.d.R. also bei Abnahme des Werks ein. Bis zu diesem Zeitpunkt vereinnahmte Anzahlungen oder Abschlagszahlungen sind erfolgsneutral als Anzahlung zu buchen. Abschlagszahlungen wirken insbesondere nicht wie Teilabnahmen, d.h. geht das Werk unter, muss es der Auftragnehmer auf eigene Kosten neu erstellen oder die Abschlagszahlung zurückzahlen. Betroffen von der abweichenden BFH-Rechtsprechung sind letztendlich nur noch Architekten und Ingenieure, die Abschlagszahlungen in ihren Bilanzen ausweisen, welche auf Leistungen beruhen, die bis zum 17.8.2009 vertraglich vereinbart wurden. Diese gilt es im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten zum 31.12.2015 zu eruieren. Für alle Leistungsabschlüsse nach dem 17.8.2009 sowie für Unternehmen, die Abschlagszahlungen außerhalb der HOAI abrechnen, besteht kein weiterer Handlungsbedarf.

Hinweis:

Insoweit kommt es nun auch nicht mehr zu einem abweichenden Zeitpunkt der Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen in Handels- und Steuerbilanz. Handelsrechtlich wurde die von der FinVerw. in dem BMF-Schreiben v. 29.6.2015 vertretene Sichtweise sowieso nicht geteilt.

43 Änderung bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen in der Handelsbilanz

Hat das Unternehmen seinen Mitarbeitern eine Pensionszusage gegeben, so ist – unter bestimmten Bedingungen – für die zukünftige Verpflichtung eine Rückstellung anzusammeln. Dies führt im Ergebnis dazu, dass in den Jahren, in denen der Mitarbeiter Arbeitsleistungen für das Unternehmen er-

bringt (Anwartschaftszeit) das Ergebnis durch den Aufbau der Pensionsrückstellung belastet ist, während die spätere Auszahlung der Pension aus der bestehenden Rückstellung heraus im Grundsatz erfolgsneutral erfolgt.

Bei der Bewertung der Rückstellung in der Handelsbilanz ist zu beachten, dass auf Grund der erst in späteren Jahren erfolgenden Zahlung eine Abzinsung zu erfolgen hat. Bei der Ermittlung des Abzinsungssatzes kann in der Handelsbilanz vereinfachend mit dem durchschnittlichen Marktzins gerechnet werden, der sich bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt.

Bei der Berechnung des Durchschnittswerts war nach bisherigem Recht auf einen 7-Jahres-Zeitraum abzustellen, so dass sich Zinsänderungen nur zeitlich verzögert auswirkten. Dennoch führte das stetig sinkende Zinsniveau am Kapitalmarkt von Bilanzstichtag zu Bilanzstichtag zu deutlich sinkenden Abzinsungssätzen. Hieraus ergab sich ein rein bewertungsmäßiger Anstieg der Pensionsrückstellungen, welcher die Unternehmen ergebnismäßig belastete und zu einer „verzerrten“ Darstellung der wirtschaftlichen Lage der bilanzierenden Unternehmen führte. Dies wirkte sich nicht zuletzt deshalb besonders deutlich aus, weil die Verzinsung entsprechender Aktivwerte weiter absank.

Um diesem Effekt entgegenzuwirken, hat der Gesetzgeber nun die maßgebliche Vorschrift des Handelsgesetzbuchs dahingehend geändert, dass bei der Ermittlung des Durchschnittszinses nicht mehr auf einen 7-Jahres-Zeitraum, sondern **auf einen 10-Jahres-Zeitraum abzustellen** ist. Damit wirkt sich das Absinken des Kapitalmarktzinsniveaus deutlich verzögert aus. Letztlich muss allerdings gesehen werden, dass auch die Verlängerung des Betrachtungszeitraums in die Vergangenheit nichts an der Tatsache ändert, dass der handelsrechtlich bewertungsrelevante Zinssatz künftig weiterhin fallen wird. Diese Neuregelung ist nun in Kraft getreten und gilt verpflichtend grds. erstmals für den Jahresabschluss zum 31.12.2016.

Hinweis:

Hinsichtlich der steuerlichen Bewertung verbleibt es bei der zwingenden Zugrundelegung eines Zinssatzes von 6 %. Allerdings führt die Erhöhung des handelsrechtlichen Zinssatzes zu einer Verringerung des bisher bestehenden Unterschieds zwischen dem handelsrechtlichen und dem steuerlichen Wertansatz der Pensionen. Zu prüfen ist, ob in der Vergangenheit auf diesen Bewertungsunterschied aktive latente Steuern gebildet wurden, welche nun teilweise ergebniswirksam aufzulösen wären.

Nach Sinn und Zweck der Neuregelung, die Unternehmen möglichst frühzeitig von den Auswirkungen der Niedrigzinsphase bei der Bewertung der Pensionsrückstellungen zu entlasten, lässt das Gesetz wahlweise auch eine **rückwirkende Anwendung bereits für den Jahresabschluss zum 31.12.2015** zu. Dies bedeutet, dass dann bei der Bewertung der Pensionsrückstellung nicht mehr ein Zins von 3,89 % (7-Jahres-Zeitraum), sondern von 4,31 % (10-Jahres-Zeitraum) zu Grunde zu legen ist.

Dies sorgt in der Praxis für deutliche Entlastungen, denn – in Abhängigkeit des Bestands von Anspruchsberechtigten und Rentnern – bewirkt eine Veränderung des handelsrechtlichen Rechnungszinssatzes um einen Prozentpunkt eine Änderung des Erfüllungsbetrags zwischen 10 % bis 20 %.

Soll von dieser Option Gebrauch gemacht werden, so ist ein neues Bewertungsgutachten für die Pensionsrückstellungen zu erstellen.

Hinweis I:

Der Unterschiedsbetrag, der sich zwischen der sieben- und zehnjährigen Durch-

schnittsbetrachtung ergibt, muss ermittelt und im Anhang erläutert werden. Grund hierfür ist, dass sich auf Grund des geringeren Ansatzes der Rückstellung im Vergleich zu dem Ansatz nach der bisher geltenden Regelung zunächst ein geringerer Aufwand und damit ein höherer Gewinn ergibt. Dieser wurde nicht aus der Geschäftstätigkeit erwirtschaftet, sondern resultiert ausschließlich aus einer geänderten gesetzlichen Vorgabe. Aus diesem Grund unterliegt der Unterschiedsbetrag einer Ausschüttungssperre. Nach Auffassung des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland besteht die Erläuterungspflicht auch für Einzelkaufleute und Personengesellschaften, die die Ausschüttungssperre nicht beachten müssen. Grund hierfür ist, dass die Angabe dem durch die Umstellung der Abzinsung erhöhten Informationsbedürfnis der Adressaten gerecht werden soll. Kaufleute, die keinen Anhang aufstellen, müssen die Angabe unter der Bilanz machen.

Hinweis II:

Soll eine Anwendung bereits für den Jahresabschluss zum 31.12.2015 erfolgen, so ist zu beachten, dass eine Nachtragsprüfung durchzuführen ist, sofern der Bestätigungsvermerk des Jahresabschlussprüfers bereits erteilt wurde. Wurde der (fehlerfreie) Abschluss bereits festgestellt bzw. gebilligt, darf er nach handelsrechtlichem Verständnis nur eingeschränkt geändert werden. Dies ist im Einzelfall zu prüfen.

44 Aktuelle Hinweise zur Passivierung sonstiger Rückstellungen

Rückstellungen sind nicht nur ein wichtiger Posten auf der Passivseite der Bilanz, sondern bieten auch vielfach Ermessensspielräume, welche im Rahmen der Bilanzpolitik genutzt werden können. Auf Grund aktueller Verlautbarungen zur handelsrechtlichen Behandlung, welche teilweise auf Änderungen in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs reagieren, haben sich bei wichtigen Fällen die Rahmenbedingungen für den Ansatz bzw. die Bewertung verändert. Die wichtigsten Aspekte stellen wir im Folgenden dar.

a) Ansammlungsrückstellungen

Ansammlungsrückstellungen – auch als „Verteilungsrückstellungen“ bezeichnet – sind Rückstellungen für Verpflichtungen, die zivilrechtlich zwar mit der Verwirklichung des die Verpflichtung auslösenden Ereignisses bereits in voller Höhe entstehen, wie z.B. bei Abbruch-, Entfernungs- oder Entsorgungsverpflichtungen, deren wirtschaftliche Verursachung sich jedoch über mehrere Geschäftsjahre erstreckt, da die Aufwendungen zur Erfüllung der Verpflichtung die Erträge mehrerer Geschäftsjahre alimentieren. Diese Rückstellungen sind zeitanteilig in gleichen Raten anzusammeln.

Beispiel:

In am 1.1.2010 für 10 Jahre angemieteten Geschäftsräumen werden Umbauten vorgenommen, welche nach den Abreden im Mietvertrag bei Beendigung des Mietverhältnisses wieder entfernt werden müssen. Die voraussichtlichen Kosten werden auf 20 000 € geschätzt.

Für diese Entfernungsverpflichtung ist während der Mietzeit eine Rückstellung zeitanteilig anzusammeln. In der Handelsbilanz ist diese mit den voraussichtlich zum Erfüllungszeitpunkt (31.12.2019) anfallenden Kosten anzusetzen, welche zeitanteilig (hier auf 10 Jahre) zu verteilen sind. Der sich auf den Bilanzstichtag ergebende (angesammelte) Betrag ist dann unter Berücksichtigung der Restlaufzeit abzuzinsen.

Steuerlich ist die Rückstellung mit den Kosten nach dem Verhältnis des Bilanzstich-

tags anzusetzen und es erfolgt keine Abzinsung.

Der Bundesfinanzhof hatte zu diesem Fall mit Urteil vom 2.7.2014 (Aktenzeichen I R 46/12) entschieden, dass eine solche Ansammlungsrückstellung anteilig aufzulösen ist, wenn sich der Ansammlungszeitraum durch die Verlängerung eines bestehenden Vertrags oder durch die Begründung eines neuen Vertrags mit den gleichen Vertragsparteien verlängert. Mit einer Vertragsverlängerung besteht eine Pflicht zur Neuberechnung der Ansammlungsrückstellung und entsprechenden anteiligen Auflösung.

Dieser Sichtweise folgt nun auch das Handelsrecht (Anpassung des Rechnungslegungsstandards IDW RS HFA 34 im Juni 2015).

b) Drohverlustrückstellungen für schwebende Beschaffungsgeschäfte über Handelswaren

Bei schwebenden Beschaffungsgeschäften über Vorratsvermögen, also Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoffe oder Handelsware, ist am Bilanzstichtag zu prüfen, ob aus diesem Geschäft ein Verlust droht. Dabei ist bei Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoffen der vereinbarte Preis des abgeschlossenen Beschaffungsgeschäfts mit dem am Bilanzstichtag aktuellen Preis am Beschaffungsmarkt zu vergleichen. Bei Handelsware ist grundsätzlich der geringere der am Abschlussstichtag geltenden Preise am Beschaffungs- und Absatzmarkt maßgeblich (doppeltes Minimum).

Dabei kann aber auf eine Abwertung bzw. Bildung einer Drohverlustrückstellung verzichtet werden, wenn

- bei Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoffen der Bilanzierende verlässlich nachweisen kann, dass die betreffenden Vorräte nach Weiterverarbeitung mindestens kostendeckend veräußert werden können bzw.
- bei Handelswaren der Bilanzierende hinreichend verlässlich nachweisen kann, dass die Handelsware mindestens kostendeckend am Absatzmarkt veräußert werden kann.

Hinweis:

Bei betragsmäßig wichtigen Beständen an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sowie Handelswaren sind also die buchmäßigen Werte – i.d.R. die durchschnittlichen Einstandspreise – am Bilanzstichtag mit den aktuellen Einkaufspreisen zu vergleichen, um zu prüfen, ob eine Abwertung vorzunehmen ist. Dies gilt auch für schwebende Beschaffungsgeschäfte, also vor dem Bilanzstichtag abgeschlossene, aber noch offene Geschäfte.

Zu beachten ist, dass Rückstellungen für drohende Verluste kraft gesetzlicher Vorgabe in der Steuerbilanz nicht gebildet werden dürfen und insoweit Handels- und Steuerbilanz regelmäßig auseinanderfallen.

c) Rückstellungsmindernde Gegenrechnung künftiger Vorteile

Gesetzlich ist ausdrücklich geregelt, dass in der steuerlichen Gewinnermittlung künftig erwartete Vorteile, die mit der Erfüllung der Verpflichtung voraussichtlich verbunden sein werden und (noch) nicht als Forderung zu aktivieren sind, bei der Rückstellungsbewertung bereits wertmindernd zu berücksichtigen sind.

Unklar ist allerdings die Reichweite der Gegenrechnung. Als Rahmenbedingungen gelten: Weder genügt für eine Gegenrechnung in der Steuerbilanz die nur abstrakte Möglichkeit, dass künftig wirtschaftliche Vorteile eintreten könnten, noch erfordert sie eine rechtliche Vereinbarung über die künftig

erwarteten Vorteile (d.h. abgeschlossene schwebende Verträge). Eine Gegenrechnung setzt vielmehr (nur) voraus, dass am Bilanzstichtag nach den Umständen des jeweiligen Einzelfalls mehr Gründe für als gegen den Eintritt des Vorteils sprechen. Erforderlich ist somit eine Prognose zur überwiegenden Wahrscheinlichkeit künftiger Vorteile. Nach der BFH-Rechtsprechung sind bei der Rückstellungsbewertung „künftige Vorteile“ nur dann wertmindernd zu berücksichtigen, wenn „zwischen ihnen und der zu erfüllenden Verpflichtung ein sachlicher Zusammenhang besteht, der über den allgemeinen Zusammenhang mit dem laufenden Betrieb hinausgeht“. Im Ergebnis bleiben allerdings Unklarheiten, welche jüngst kontrovers diskutiert wurden.

Hinweis:

Handelsrechtlich wird dies jedoch enger gesehen. Nach Auffassung des Instituts der Wirtschaftsprüfer dürfen nur solche Vorteile kompensatorisch berücksichtigt werden, die in verbindlicher Weise der Entstehung oder der Erfüllung der Verpflichtung nachfolgen. Insoweit kann es also zu Abweichungen zwischen Handelsbilanz und steuerlicher Gewinnermittlung kommen.

45 Bilanzpolitische Spielräume nutzen

Der Jahresabschluss ist ein wichtiges Kommunikationsinstrument des Unternehmers nach außen, insbesondere gegenüber der Hausbank. Dies erfordert, dass die Möglichkeiten der Bilanzpolitik genutzt werden. Mittels Wahlrechten und Ermessensspielräumen können Wertansätze in der Bilanz beeinflusst werden. Von Bedeutung ist aber auch eine sinnvolle Aufbereitung und Erläuterung des Jahresabschlusses.

Hinweis:

Die Möglichkeiten und Instrumente der Bilanzpolitik sollten zu jedem Jahresabschluss sorgfältig neu geprüft werden.

Als wichtige Beispiele der Bilanzpolitik können im Bereich des Anlagevermögens genannt werden:

- Bemessung der Abschreibungszeiträume,
- Abgrenzung Herstellungs-/Erhaltungsaufwand,
- Anwendung des Komponentenansatzes in der Handelsbilanz, um bei Großanlagen oder Gebäuden einzelne Teile schneller abschreiben zu können,
- Abwertung/Wertaufholung im Bereich von Finanzanlagen.

Im Bereich des Vorratsvermögens:

- Umfang der Herstellungskosten,
- mögliche Teilgewinnrealisierung bei unfertigen und fertigen Erzeugnisse und Leistungen,
- Dotierung weiterer Abwertung auf Grund der verlustfreien Bewertung bei unfertigen Leistungen,
- Gängigkeitsabschläge für Einschränkungen in Haltbarkeit oder modischem Geschmack.

Im Bereich der sonstigen Rückstellungen sollten die bestehenden Ermessensspielräume bei Ansatz und Bewertung der Rückstellungen genutzt werden.

Hinweis:

Die steuerlichen Auswirkungen sind jeweils separat zu prüfen. Teilweise bestehen bilanzpolitische Spielräume nur in der Handelsbilanz und nicht in der steuerlichen Gewinnermittlung. Insbesondere können steuerliche Wahlrechte unabhängig von der Handelsbilanz ausgeübt werden, so dass ein in der Handelsbilanz gewünschtes Ertragsbild dem steuerlichen Ziel eines möglichst geringen Gewinnausweises nicht entgegenstehen muss.

46 Neuer Begriff der Umsatzerlöse nach Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG)

Mit dem BilRUG erfolgte eine Neudefinition des Begriffs der Umsatzerlöse und damit auch eine partielle Neuabgrenzung zwischen den GuV-Positionen „Umsatzerlöse“ und „sonstige betriebliche Erträge“. Die geänderte Sichtweise ist spätestens im Jahresabschluss zum 31.12.2016 zu beachten, sollte also bereits jetzt in der Buchhaltung für 2016 berücksichtigt werden. Mittlerweile liegen verschiedene Stellungnahmen zu Abgrenzungsfragen vor, insbesondere von Seiten des Berufsstands der Wirtschaftsprüfer, welcher insoweit als meinungsbildend gilt.

Hinweis:

Es ergibt sich hierdurch zwar nur eine Verschiebung zwischen den Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung und damit kein geänderter Gewinnausweis, aber die Größe Umsatzerlöse ist eine wichtige Kennziffer z.B. bei Banken-Ratings und Steuerungsgröße, so dass die Auswirkungen hierauf sorgfältig zu prüfen und ggf. gegenüber den Bilanzadressaten zu erläutern sind.

a) Begriff der Umsatzerlöse

§ 277 Abs. 1 HGB definiert mit uneingeschränkter Wirkung für den Jahresabschluss zum 31.12.2016 bzw. auf das Ende des Geschäftsjahrs 2016/2017 (wahlweise konnte auch eine frühere Anwendung erfolgen) die als Nr. 1 in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisenden Umsatzerlöse wie folgt:

„Als Umsatzerlöse sind 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 auszuweisen.“

Hinweis:

Diese Abgrenzung für Zwecke des Ausweises in der Gewinn- und Verlustrechnung gilt uneingeschränkt für Kapitalgesellschaften, insbesondere also die GmbH, und für Personengesellschaften, bei denen keine natürliche Person unbeschränkt haftender Gesellschafter ist, also insbesondere die typische GmbH & Co. KG. Im Grundsatz gilt diese Abgrenzung nicht für Einzelunternehmen und sonstige Personengesellschaften, wie die einfache KG oder die OHG. Diesen Unternehmen werden im HGB keine Vorgaben für die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung gemacht. In der Praxis folgen allerdings auch diese Unternehmen meist dieser Abgrenzung.

Ein wesentlicher Unterschied zur bisherigen Abgrenzung ist, dass es nicht mehr darauf ankommt, ob die Umsätze im Rahmen des für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit des Unternehmens typischen Leistungsangebots ausge-

führt werden. Entscheidend ist ausschließlich, dass sich die Lieferungen oder Leistungen auf Produkte oder Dienstleistungen des Unternehmens beziehen. Es gilt daher die Begriffe „Produkte“ und „Dienstleistungen“ abzugrenzen.

Nach mittlerweile bestehender gefestigter Ansicht ist der Begriff „Produkte“ gleichzusetzen mit dem bisherigen Begriffspaar „Erzeugnisse und Waren“, so dass ein Bezug zum „normalen Absatzprogramm“ des Unternehmens bestehen muss. Dies bedeutet, dass z.B. die Veräußerung von Anlagevermögen oder auch die gelegentliche Weiterveräußerung von Überbeständen an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen nicht unter den Umsatzerlösen, sondern wie bislang auch unter den sonstigen betrieblichen Erträgen auszuweisen ist. Anders ist dies nur für Erlöse aus dem regelmäßigen Verkauf von Zwischenprodukten und Halbfabrikaten, welche unter den Umsatzerlösen auszuweisen sind.

Erlöse aus der Erbringung von Dienstleistungen setzen einen Leistungsaustausch voraus. Daran mangelt es z.B. bei einem Schadenersatz oder einem Zuschuss, so dass diese Erlöse – wie bislang – ebenfalls unter den sonstigen betrieblichen Erträgen auszuweisen sind.

Hinweis:

Grundsätzlich gilt, dass der Ausweis im Finanzergebnis stets Vorrang vor dem Ausweis unter den Umsatzerlösen oder den sonstigen betrieblichen Erträgen hat. So ist eine Darlehensgewährung zwar begrifflich auch eine Dienstleistung, Zinserträge sind aber nicht unter den Umsatzerlösen, sondern im Finanzergebnis auszuweisen.

b) Abgrenzung in Einzelfällen

Unter den Umsatzerlösen sind neben den Erlösen aus dem üblichen Leistungsprogramm des Unternehmens insbesondere folgende Fälle auszuweisen:

- Miet- und Pachteinnahmen, auch wenn es sich nicht um ein Wohnungsunternehmen o.Ä. handelt. Dazu gehören auch Erlöse aus der Vermietung/Verpachtung z.B. von Werkwohnungen oder einzelnen Teilen der Produktions- oder Lagerflächen. Entsprechend sollte der mit diesen Immobilien im Zusammenhang stehende Instandhaltungsaufwand oder andere Dienstleistungen auch nicht unter den sonstigen betrieblichen Aufwendungen, sondern unter Nr. 5, also dem Materialaufwand bzw. den bezogenen Leistungen, ausgewiesen werden.
- Patent- und Lizenzeinnahmen;
- gelegentliche Dienstleistungen, z.B. aus der vorübergehenden Überlassung eigener Arbeitnehmer oder Maschinen;
- Konzernumlagen, soweit diese Gegenleistung für die Erbringung einer Dienstleistung ist, wie Buchhaltungsleistungen, Marketingleistungen o.Ä.;
- Vermittlungs- und Kommissionsgeschäfte;
- Ertragszuschüsse (Bauzuschüsse) bei Energieversorgungsunternehmen.

Dagegen sind insbesondere in folgenden Fällen Erlöse nicht unter den Umsatzerlösen, sondern unter den **sonstigen betrieblichen Erträgen** auszuweisen:

- Verkäufe von nicht mehr benötigten Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen. Etwas anderes gilt nur dann, wenn regelmäßig ein bestimmter Teil dieser Güter für den Weiterverkauf vorgesehen ist;
- den Arbeitnehmern gewährte Sachbezüge;

- Versicherungsentschädigungen;
- Subventionen und erhaltene private Zuschüsse ohne Gegenleistungsverpflichtung;
- Erträge aus dem Abgang von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens;
- Erträge aus der Herabsetzung der Pauschalwertberichtigung auf Forderungen;
- Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen (außer Steuerrückstellungen);
- Erträge aus Sanierungszuschüssen, z.B. aus Schuldnachlässen;
- Rückvergütungen und Boni für frühere Jahre;
- Schadenersatzleistungen;
- Weiterbelastungen an Tochterunternehmen im Rahmen einer reinen Umverteilung von Kosten, ohne dass eine Dienstleistung erbracht wird;
- Haftungsvergütung und Auslagenersatz des persönlich haftenden Gesellschafters;
- Zahlungseingänge auf in früheren Jahren abgeschriebene Forderungen;
- Erträge aus Zuschreibungen;
- Erträge aus der Währungsumrechnung.

Hinweis:

Im Einzelfall sollte die Abgrenzung mit dem Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer abgeklärt werden. Im Übrigen ist eine einmal gewählte Abgrenzung nach dem Stetigkeitsgrundsatz im Regelfall beizubehalten.

Geänderte Zuordnungen erfordern Anpassungen im Kontenplan. Bestehende Buchungsvorgaben/Buchungsrichtlinien sind entsprechend anzupassen.

Des Weiteren ergeben sich Konsequenzen hinsichtlich der Abgrenzung der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen. Alle Forderungen aus Umsatzerlösen sind unter dieser Position auszuweisen.

Mit freundlichen Grüßen


J. Varga
Steuerberater