

# Finas GmbH

Steuerberatungsgesellschaft - Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Südliche Auffahrtsallee 75, 80639 München (Nymphenburg)  
Telefon: +49 89 1271151-0 - Telefax: +49 89 1271151-19  
mail@finas.com - www.finas.com

## Mandanten-Rundschreiben 03/2016

**Steuererklärungsfristen • Parkplatzüberlassung an Arbeitnehmer • Entlassungsentschädigungen • Verluste aus dem Verfall von Optionsscheinen • Beilage: Aktuelles zur Bilanzierung**

Sehr geehrte Damen und Herren,

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.

Mit freundlichen Grüßen

Finas GmbH

Horst R. Bauer  
WP/StB

Dr. Joachim Gabloffsky  
WP/StB

Geschäftsführer:

Dipl.-Kfm. Horst R. Bauer WP u. StB - Dipl.-Kfm. Dr. Joachim Gabloffsky WP u. StB  
Dipl.-Kfm. Dr. Wulf Schöne RA, StB u. vBP  
München HRB 75 498

Registrierte Prüfungsgesellschaft für Qualitätskontrolle

Mitglied der

**INTEGRA@INTERNATIONAL®**

*Your Global Advantage*

Weitere Informationen: [www.finas.com](http://www.finas.com)

---

**Für alle Steuerpflichtigen**

---

- 1 Steuererklärungsfristen für 2015
- 2 Verschärfung bei Kriterien der strafrechtlichen Würdigung einer Steuerhinterziehung
- 3 Keine Steuerermäßigung für Vermittlungsgebühren einer Haushaltshilfe
- 4 Schulverpflegung keine haushaltsnahe Dienstleistung
- 5 Ehescheidungskosten weiterhin steuerlich absetzbar
- 6 Steuerpflichtige Kapitaleinkünfte beim Berliner Testament

---

**Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

- 7 Parkplatzüberlassung des Arbeitgebers an Arbeitnehmer gegen (verbilligte) Kostenbeteiligung unterliegt der Umsatzsteuer
- 8 Sachbezugswert für arbeitstägliche Zuschüsse zu Mahlzeiten
- 9 Steuersatzbegünstigung bei Entlassungsentschädigungen
- 10 Veräußerungsgewinne aus Managementbeteiligungen kein Arbeitslohn
- 11 Kosten für Besuche von Kunstausstellungen und Vernissagen durch eine Kunstlehrerin nicht abzugsfähig

---

**Für Unternehmer und Freiberufler**

---

- 12 Gesetzliche Maßnahmen gegen Manipulationen bei Registrierkassen geplant
- 13 Vorsteuerabzug für nicht geliefertes Wirtschaftsgut
- 14 Rückwirkende Berichtigung umsatzsteuerlicher Rechnungen möglich?
- 15 Vorsteuerabzug bei Dauerschuldverhältnissen
- 16 Leistungen ausübender Künstler auf Privatveranstaltungen können ermäßigtem Umsatzsteuersatz unterliegen
- 17 Betriebsausgabenabzug bei der Veranstaltung von Golfturnieren

---

**Für Personengesellschaften**

---

- 18 Steuerneutrale Realteilung auch bei Fortführung der Gesellschaft unter den verbleibenden Gesellschaftern

---

**Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

- 19 Verluste aus dem Verfall von Optionsscheinen können steuerlich geltend gemacht werden
- 20 Kreditzinsen aus der Finanzierung von Kapitalanlagen können nicht geltend gemacht werden
- 21 Müssen BCI-Anleger Scheinrenditen versteuern?
- 22 Reform der Investmentbesteuerung
- 23 Korrektur eines fehlerhaften Kapitalertragsteuereinbehalts

---

**Für Hauseigentümer**

---

- 24 Aufwendungen zur Beseitigung nachträglicher Schäden keine anschaffungsnahen Herstellungskosten
- 25 Örtliche Zuständigkeit bei einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung
- 26 Feststellung der Bebauungs- und Vermietungsabsicht bei unbebautem Grundstück

---

## Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

---

- 27 Körperschaftsteuer-Richtlinien 2015 beschlossen
- 28 Verfassungsmäßigkeit des Betriebsausgabenabzugsverbots nach § 8b Abs. 3 und 5 KStG
- 29 Zinsschranke und Gesellschafter-Fremdfinanzierung
- 30 Kein Vorsteuerabzug aus Beratungsleistungen im Rahmen einer GmbH-Gründung
- 31 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)
- 32 Keine Schenkungsteuer bei überhöhten Mietzahlungen einer GmbH an ihren Geschäftsführer
- 33 Vergebliche Aufwendungen eines fehlgeschlagenen Beteiligungserwerbs als vorweggenommene Werbungskosten bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit

---

## Aktuelles zur Erstellung des Jahresabschlusses zum 31.12.2015

---

- 34 Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen: Finanzverwaltung gibt die steuerliche Sonderbehandlung auf
- 35 Änderung bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen in der Handelsbilanz
- 36 Aktuelle Hinweise zur Passivierung sonstiger Rückstellungen
- 37 Bilanzpolitische Spielräume nutzen
- 38 Neuer Begriff der Umsatzerlöse nach Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG)

---

## Für alle Steuerpflichtigen

---

### 1 Steuererklärungsfristen für 2015

Grundsätzlich sind die Einkommensteuererklärung und die betrieblichen Steuererklärungen, wie insbesondere die Umsatzsteuererklärung, die Körperschaftsteuererklärung, die Gewerbesteuererklärung und die Gewinnfeststellungserklärung für eine Personengesellschaft bzw. ein Einzelunternehmen für das Jahr 2015 bis zum 31.5.2016 abzugeben.

#### Hinweis:

Die betrieblichen Steuererklärungen und die Einkommensteuererklärungen, in denen auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit oder aus Land- und Forstwirtschaft erklärt werden, sind – wie bereits für die Vorjahre – zwingend in elektronischer Form an die Finanzverwaltung zu übermitteln.

Nach dem gleichlautenden Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 4.1.2016 wird, sofern die genannten Steuererklärungen durch einen steuerlichen Berater angefertigt werden, generell eine Fristverlängerung bis zum 31.12.2016 gewährt. Allerdings behalten es sich Finanzämter vor, insbesondere in folgenden Fällen die **Steuererklärungen bereits früher anzufordern**, wenn

- für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum die erforderlichen Erklärungen verspätet oder nicht abgegeben wurden,
- für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum kurz vor Abgabe der Erklärung bzw. vor dem Ende der Karenzzeit von 15 Monaten für die Vollverzinsung von Steuernachzahlungen bzw. -erstattungen nachträgliche Vorauszahlungen festgesetzt wurden,
- sich aus der Veranlagung für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum eine hohe Abschlusszahlung ergeben hat,
- hohe Abschlusszahlungen erwartet werden,

- für Beteiligte an Gesellschaften und Gemeinschaften Verluste festzustellen sind oder
- die Arbeitslage der Finanzämter es erfordert.

**Hinweis:**

Dies verdeutlicht, dass die für die Erstellung der Steuererklärung notwendigen Unterlagen bereits rechtzeitig zusammengetragen werden müssen. Nicht zuletzt dann, wenn mit Steuererstattungen zu rechnen ist, sollten die Erklärungen im eigenen Interesse möglichst frühzeitig vorbereitet werden.

**2 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 lediglich 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.

**3 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 vermittelt 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.

#### **4 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.

#### **5 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.

## 6 Steuerpflichtige Kapitaleinkünfte beim Berliner Testament

Allgemein ist bei Ehegatten das sog. Berliner Testament weit verbreitet. Dabei wird der Längerlebende nach dem Tod des erstversterbenden Ehegatten zum Alleinerben bestimmt. Im vorliegenden Fall vermachten die Ehegatten dem Sohn nach dem ersten Erbfall als Vermächtnis einen Geldbetrag in Höhe des „beim Tode des Erstversterbenden geltenden Freibetrages“. Dieser Betrag sollte aber erst fünf Jahre nach dem Tode des zuerst Versterbenden fällig werden. Der auszuzahlende Geldbetrag war mit 5 % bis zur Auszahlung zu verzinsen. Der Vater starb im Jahr 2001. Alleinerbin wurde die Mutter. Der Sohn forderte den fälligen Vermächtnisbetrag samt Zinsen von seiner Mutter bei Fälligkeit im Jahr 2006 nicht ein. In 2007 verzichtete er auf seinen Geldanspruch aus dem Vermächtnis samt Zinsen.

Strittig war nun die einkommensteuerliche Behandlung dieser angeordneten Verzinsung des Vermächtnisses. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 20.10.2015 (Aktenzeichen VIII R 40/13) die Zinsen, die auf Grund eines Vermächtnisses zu zahlen sind, als der Einkommensteuer zu unterwerfende Einkünfte aus Kapitalvermögen beurteilt. Im Urteilsfall war allerdings dennoch zunächst keine Versteuerung vorzunehmen, da dem Sohn im Streitjahr weder Zinsen zugeflossen seien noch er über solche verfügt habe, was einer Auszahlung gleichgestanden hätte. Entscheidend sei gewesen, dass er es unterlassen hat, den fälligen Zinsanspruch gegenüber seiner Mutter geltend zu machen. Eine Verfügung über die (aufgelaufenen) Zinsen sei erst mit Verzicht auf deren Geltendmachung im Jahr 2007 erfolgt. Dann seien diese auch als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern.

### Hinweis:

Dieser Fall verdeutlicht, dass solche testamentarischen Anordnungen nicht nur Auswirkungen bei der Schenkung-/Erbchaftsteuer haben, sondern auch einkommensteuerliche Folgen nach sich ziehen können.

---

## Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

---

## 7 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.

**8 Sachbezugswert für arbeitstägliche Zuschüsse zu Mahlzeiten**

In der Praxis war fraglich, ob die Bewertung von Essenszuschüssen des Arbeitgebers mit den Sachbezugswerten entsprechend anzuwenden ist, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer arbeitsvertraglich oder auf Grund einer anderen arbeitsrechtlichen Rechtsgrundlage einen Anspruch auf arbeitstägliche Zuschüsse zu Mahlzeiten einräumt, auch ohne sich Papier-Essenmarken (Essensgutscheine, Restaurantschecks) zu bedienen, die bei einer Annahmestelle in Zahlung genommen werden. Hierzu führt das Bundesfinanzministerium mit Schreiben vom 24.2.2016 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2334/08/10006, DOK 2016/0174885) aus:

Bestehen die Leistungen des Arbeitgebers in einem arbeitsvertraglich oder auf Grund einer anderen arbeitsrechtlichen Rechtsgrundlage vereinbarten Anspruch des Arbeitnehmers auf arbeitstägliche Zuschüsse zu Mahlzeiten, ist als Arbeitslohn nicht der Zuschuss, sondern die Mahlzeit des Arbeitnehmers mit dem maßgebenden amtlichen Sachbezugswert nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung anzusetzen, wenn sichergestellt ist, dass

- tatsächlich eine Mahlzeit durch den Arbeitnehmer erworben wird. Lebensmittel sind nur dann als Mahlzeit anzuerkennen, wenn sie zum unmittelbaren Verzehr geeignet oder zum Verbrauch während der Essenspausen bestimmt sind,
- für jede Mahlzeit lediglich ein Zuschuss arbeitstäglich (ohne Krankheitstage, Urlaubstage und – vorbehaltlich der letztgenannten Voraussetzung betreffend Arbeitstage, an denen der Arbeitnehmer eine Auswärtstätigkeit ausübt –) beansprucht werden kann,
- der Zuschuss den amtlichen Sachbezugswert einer Mittagsmahlzeit um nicht mehr als 3,10 € übersteigt,
- der Zuschuss den tatsächlichen Preis der Mahlzeit nicht übersteigt und
- der Zuschuss nicht von Arbeitnehmern beansprucht werden kann, die eine Auswärtstätigkeit ausüben, bei der die ersten drei Monate noch nicht abgelaufen sind.

**Hinweis:**

Ausdrücklich wird darauf hingewiesen, dass der Arbeitgeber die vorstehenden Voraussetzungen nachzuweisen hat. Dabei bleibt es ihm unbenommen, entweder die ihm vom Arbeitnehmer vorgelegten Einzelbelegnachweise manuell zu überprüfen oder sich entsprechender elektronischer Verfahren zu bedienen. Der Arbeitgeber hat die Belege oder die Abrechnung zum Lohnkonto aufzubewahren. Auch eine Pauschalisierung der hierauf entfallenden Lohnsteuer ist möglich.

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

## 9 Steuersatzbegünstigung bei Entlassungsschädigungen

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.

## 10 Veräußerungsgewinne aus Managementbeteiligungen kein Arbeitslohn

Das Finanzgericht Köln stellt mit nun veröffentlichtem Urteil vom 20.5.2015 (Aktenzeichen 3 K 3253/11) heraus, dass der Veräußerungsgewinn aus einer typischen Managementbeteiligung im Regelfall nicht zu Arbeitslohn führt. Im Urteilsfall war der Stpfl. als Manager für die M tätig und erzielte aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Da die Gesellschafter der M-Holding den Stpfl. langfristig an das Unternehmen binden wollten, wurde ihm im Jahre 2003 eine indirekte Managementbeteiligung an der M-Holding-GmbH angeboten. Später veräußerte er diese Anteile an eine Investorengruppe. Strittig war nun die steuerliche Einstufung des erzielten Veräußerungsgewinns.

Grundlage der Entscheidung ist die Abgrenzung der Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit. Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit liegen dann vor – aber eben auch nur dann –, wenn die Leistung dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis für das Zurverfügungstellen seiner individuellen Arbeitskraft zufließt. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs werden Einkünfte, die ein Arbeitnehmer aus einer Beteiligung am Unternehmen seines Arbeitgebers erzielt, nach dem Veranlassungsprinzip als Arbeitslohn oder als Einkünfte aus Kapitalvermögen qualifiziert. Das gilt entsprechend bei der Beteiligung an einem Gesellschafter des Arbeitgebers. Entscheidend ist, ob die Zahlung durch das individuelle Dienstverhältnis des Arbeitnehmers oder durch eine andere, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhende Rechtsbeziehung zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber veranlasst ist und gewährt wird. Andere Rechtsbeziehungen können unabhängig und eigenständig neben dem Arbeitsverhältnis bestehen und z.B. in einer kapitalmäßigen Beteiligung am Arbeitgeber liegen.

Das Finanzgericht kommt zu dem Ergebnis, dass im Streitfall der vom Stpfl. erzielte Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf seiner Beteiligung an der M-Holding-GmbH nicht mit seinem Arbeitsverhältnis in entscheidendem Zusammenhang steht.



Aus Sicht des Gerichts hat ganz erhebliche indizielle Bedeutung der Umstand, dass der Stpfl. seine Kapitalbeteiligung zu einem marktgerechten Preis erworben hat und er sich mithin wie ein fremder Dritter beteiligt hat. Insbesondere ist der Stpfl. auf Grund seiner Kapitalbeteiligung auch ein effektives Verlustrisiko eingegangen.

**Hinweis:**

Diese Frage ist nicht nur für den Arbeitnehmer von erheblicher Bedeutung, sondern auch für den Arbeitgeber hinsichtlich der Entscheidung, ob ein Lohnsteuereinbehalt vorzunehmen ist. Gegen dieses Urteil des Finanzgerichts ist nun unter dem Aktenzeichen IX R 43/15 die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig, so dass dessen Entscheidung abzuwarten bleibt.

In der Praxis – und auch im Urteilsfall – werden Arbeitnehmerbeteiligungen meist nicht direkt am Unternehmen des Arbeitgebers, sondern vielfach über eine Management-GbR eingegangen. Dies ändert im Ergebnis aber regelmäßig nichts an der Einstufung des (dann mittelbaren) Veräußerungsgewinns.

**11 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.

---

## Für Unternehmer und Freiberufler

---

### 12 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-Nachschau“ 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. Insofern 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.

### 13 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 Besteller 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.

### 14 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.

**15 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.

**16 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 Steuerminderbelastung, 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.

**17 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 Abzugsausschlusses 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.

---

## **Für Personengesellschaften**

---

### **18 Steuerneutrale Realteilung auch bei Fortführung der Gesellschaft unter den verbliebenden 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 „Realteilung“ schließe 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 darstellte, 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.

---

**Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

**19 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.

## **20 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 Fremdfinanzierung von Kapitalanlagen nur dann sinnvoll, wenn eine entsprechend hohe Rendite vor Steuern erwirtschaftet wird.

## **21 Müssen BCI-Anleger Scheinrenditen versteuern?**

Das Finanzgericht Köln hat nun mit Urteil vom 13.1.2016 (Aktenzeichen 14 K 2673/13) für einen konkreten Fall entschieden, dass „Scheingewinne“ aus einer Beteiligung an der Business Capital Investors Corporation (BCI) als Kapitalerträge zu versteuern sind. Bei diesen Kapitalanlagen handelte es sich um stille Beteiligungen unter Inaussichtstellung einer hohen Rendite von 15,5 %. Die Anlagegelder sollten in einen Vermögenspool fließen, aus dem u.a. Großbanken Sicherheitskapital für Finanzgeschäfte zur Verfügung gestellt werden sollte. Tatsächlich wurden mit den eingezahlten Anlagegeldern Zins- und Rückzahlungsansprüche von anderen Anlegern befriedigt. Durch jährlich erteilte Mitteilungen über den Stand der Anlagen, die jeweils um eine Rendite von 15,5 % erhöhte Anlagebeträge auswiesen, wurde den Anlegern der Erfolg des Produkts vorgetäuscht. Im Falle der Kündigung der Anlage wurde die Einlage samt vermeintlich erzielter Rendite gezahlt. Zahlungen erfolgten jedenfalls noch ungemindert bis zum Jahr 2010. Es handelte sich um ein sog. Schneeballsystem.

Strittig war nun, ob die nicht ausgezahlten, sondern lediglich dem Kapitalkonto gutgeschriebenen Erträge als Kapitaleinkünfte zu versteuern waren. Das Finanzgericht stellt heraus, dass eine Versteuerung nur dann zu erfolgen hat, wenn die Erträge den Anlegern im steuerlichen Sinne zugeflossen sind. Dies könne aber auch bei einem Schneeballsystem gegeben sein. Ein steuerlicher Zufluss von Kapitalerträgen setze nämlich nicht deren Auszahlung voraus. Vielmehr reiche es aus, wenn der Anleger über die Erträge verfügen kann und der Schuldner zahlungsfähig und zahlungswillig ist. Vorliegend war vereinbart, dass die Erträge dem Anlagekapital zugeschlagen wurden. Dies wurde auch durch entsprechende „Bestätigungen und Verlängerungs- bzw. Erhöhungsmitteilungen“ dokumentiert. Aus diesen Gründen ging das Finanzgericht davon aus, dass dem Anleger die Erträge zugeflossen waren und er über diese in Form der Wiederanlage verfügt hat.

### **Hinweis:**

Festzuhalten ist allerdings, dass die Rechtsprechung zu diesem Schneeballsystem uneinheitlich und insoweit vor dem Bundesfinanzhof auch ein Verfahren anhängig ist. In vergleichbaren Fällen kommt es entscheidend auf die getroffenen Vereinbarungen und die Dokumentation einer „Wiederanlage“ der buchmäßig gutgeschriebenen Renditen an.



## 22 Reform der Investmentbesteuerung

Das Bundeskabinett hat am 24.2.2016 den Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Reform der Investmentbesteuerung gebilligt. Das Besteuerungssystem für Publikums-Investmentfonds soll grundlegend reformiert werden. Dabei soll insbesondere die steuerliche Behandlung vereinfacht und transparenter gestaltet werden.

Im Einzelnen sieht die geplante Reform der Investmentbesteuerung vor, dass erstmals auch bei inländischen Publikums-Investmentfonds, also Investmentfonds, die einem breiten Anlegerkreis offenstehen, die aus deutschen Einkunftsquellen stammenden Dividenden und Immobilienerträge auf Fondsebene besteuert werden. Dies bedeutet einen Systemwechsel von der transparenten (Versteuerung der Erträge erst auf Ebene des Anlegers) zur intransparenten Besteuerung (Versteuerung bereits auf Fondsebene). Alle anderen Ertragsarten (z.B. Zinsen, Gewinne aus der Veräußerung von Aktien und anderen Wertpapieren, Erträge aus Termingeschäften) sind auf Fondsebene weiterhin steuerfrei. Damit werden inländische und ausländische Publikums-Investmentfonds gleich besteuert, um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden und die im geltenden Recht bestehenden Risiken eines Verstoßes gegen EU-Recht zu beseitigen.

Beim Anleger sind die Ausschüttungen eines Publikums-Investmentfonds grundsätzlich in voller Höhe zu versteuern. Eine Ausnahme gilt für Publikums-Investmentfonds, die überwiegend in Aktien oder in Immobilien investieren, weil bei diesen Aktien- und Immobilienfonds bereits ein Teil der Erträge auf der Fondsebene besteuert wurde. Als Ausgleich für die steuerliche Vorbelastung auf der Fondsebene wird bei Aktien- und Immobilienfonds ein Teil der Ausschüttung und des Gewinns aus der Veräußerung des Investmentanteils von der Besteuerung freigestellt (Teilfreistellung). Für Privatanleger sind bei Aktienfonds 30 %, bei Mischfonds 15 % und bei Immobilienfonds 60 % der Erträge steuerfrei. Bei Immobilienfonds, die überwiegend in ausländische Immobilien investieren, gilt ein höherer Freistellungssatz von 80 %, weil ausländische Staaten die dortigen Immobilienerträge in der Regel bereits in höherem Maße auf Fondsebene besteuert haben.

Wie bisher bleiben Investmenterträge steuerfrei, wenn die Investmentanteile im Rahmen von zertifizierten Altersvorsorgeverträgen (private Riester-Renten) oder Basisrentenverträgen (sog. Rürup-Renten) gehalten werden oder wenn die Erträge gemeinnützigen Anlegern zufließen.

Daneben sollen einzelne „aggressive“ Steuergestaltungen verhindert und die Gestaltungsanfälligkeit des Investmentsteuerrechts insgesamt reduziert werden.

### Hinweis:

Die neuen Investmentsteuervorschriften sollen ab dem 1.1.2018 angewendet werden. Da sich die steuerlichen Rahmenbedingungen im Einzelnen gravierend ändern können, ist rechtzeitig eine Überprüfung der Anlagen aus steuerlicher Sicht erforderlich.

## 23 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 Kapitalertragsteuereinhalts bei der Einkommensteueranmeldung. 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.

---

## Für Hauseigentümer

---

### 24 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.

### 25 Örtliche Zuständigkeit bei einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Sind an den Erträgen einer vermieteten Immobilie mehrere Personen beteiligt, wie z.B. bei der Vermietung einer Immobilie durch eine Erbengemeinschaft, so werden die Einkünfte aus dieser Immobilie einheitlich und gesondert festgestellt.

Dies bedeutet, dass für die Immobilie eine Steuererklärung abzugeben ist, in der die Höhe der insgesamt erzielten Einkünfte und deren Aufteilung auf die einzelnen Beteiligten erklärt wird. Entsprechend ergeht dann ein Feststellungsbescheid, der von den einzelnen Wohnsitzfinanzämtern der Beteiligten für deren Einkommensteuerveranlagung, in der ja die anteiligen Einkünfte berücksichtigt werden, ausgewertet wird. Insoweit ist es wichtig, zunächst festzustellen, welches Finanzamt für diese einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung örtlich zuständig ist. Die Oberfinanzdirektion Niedersachsen hat mit Verfügung vom 8.3.2016 (Aktenzeichen S 0121-2-St 144) die hierzu entscheidenden Grundsätze zusammengefasst. Danach gilt:

- Im Grundsatz ist das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk das Grundstück liegt.
- Abweichend kann in der Feststellungserklärung oder auch durch separate Erklärung gegenüber dem Finanzamt ausdrücklich der Ort der Verwaltung des Grundstücks erklärt werden. Dann ist das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk der Ort der Verwaltung liegt. Wird das Grundstück z.B. von einem der Beteiligten verwaltet und übt dieser diese Tätigkeit nicht am Belegenheitsort des Grundstücks aus, so kann es sich anbieten, seinen Tätigkeitsort als Ort der Verwaltung zu bestimmen, damit für diesen Beteiligten die Wege zum zuständigen Finanzamt kurz sind.
- Bei fehlenden Angaben zum Ort der Verwaltung reicht die Benennung eines Empfangsbevollmächtigten nicht für die Vermutung aus, dass dieser auch die Verwaltung des Grundstücks innehat.

#### **Hinweis:**

Im konkreten Fall sollte stets der Ort der Verwaltung des Grundstücks angegeben werden.

## **26 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 Vorbereitungshandlungen 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 beweisbelastet. Daher ist eine sorgfältige Dokumentation der Bemühungen um eine Bebauung anzuraten.

---

**Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer**

---

**27 Körperschaftsteuer-Richtlinien 2015 beschlossen**

Im März wurde die Neufassung der Körperschaftsteuer-Richtlinien (KStR 2015) beschlossen. Diese lösen die bereits über zehn Jahre alten Körperschaftsteuer-Richtlinien 2004 ab. Formell wurde im Rahmen dieser Neufassung eine umfassende Neustrukturierung mit neuer Nummerierung durchgeführt, die sich an dem für den Anwender bereits bekannten Stil der EStR orientiert.

Inhaltlich beschränkt sich die Neufassung überwiegend auf reine Klarstellungen bzw. die Anpassung an gesetzliche Neuregelungen und die höchstrichterliche Rechtsprechung.

**Hinweis:**

Für die Praxis der Organschaftsbesteuerung ist allerdings auf folgende Verschärfung hinzuweisen: Die vorzeitige Beendigung der i.d.R. unverzichtbaren fünfjährigen Laufzeit des Ergebnisabführungsvertrags durch Kündigung ist dann unschädlich, wenn ein „wichtiger Grund“ die Kündigung rechtfertigt. Ein „wichtiger Grund“ ist allerdings nicht anzunehmen, wenn bereits im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses feststeht, dass der Ergebnisabführungsvertrag vor Ablauf der ersten fünf Jahre beendet werden wird. Unschädlich war dabei nach der bisherigen Auffassung der FinVerw., wenn die Möglichkeit der Beendigung des Ergebnisabführungsvertrags durch Verschmelzung, Spaltung oder auf Grund der Liquidation der Organgesellschaft schon im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses festgeschrieben wurde, da insoweit trotzdem das Vorliegen eines „wichtigen Grundes“ angenommen wurde.

Daran hält die FinVerw. nun nicht mehr fest, so dass diese Problematik gerade bei Umstrukturierungen nach Unternehmenskäufen besonderer Beachtung bedarf.

## **28 Verfassungsmäßigkeit des Betriebsausgabenabzugsverbots nach § 8b Abs. 3 und 5 KStG**

Nach den Regelungen des § 8b Abs. 1 KStG bleiben Dividenden bei der Ermittlung des Einkommens einer Kapitalgesellschaft grundsätzlich „außer Ansatz“ (also steuerfrei). § 8b Abs. 2 KStG weitet diese Steuerfreiheit auch auf Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Körperschaft und entsprechende Teilwertzuschreibungen aus. § 8b Abs. 3 und 5 KStG sehen jeweils ein pauschales Betriebsausgabenabzugsverbot in Höhe von 5 % der entsprechenden Gewinne vor. Dagegen hatte eine Kapitalgesellschaft geklagt und vorgetragen, das Betriebsausgabenabzugsverbot sei verfassungswidrig.

Das FG Münster hat dazu mit Urteil vom 13.1.2016 (Aktenzeichen 13 K 1973/13, EFG 2016, 509, Revision anhängig beim BFH unter I R 11/16) Bezug nehmend auf die Rechtsprechung des BVerfG entschieden, dass diese Regelungen verfassungsmäßig sind. Dies gelte auch für den Fall, dass Teilwertzuschreibungen das 5 %ige Betriebsausgabenabzugsverbot gem. § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG auslösen (und damit im Ergebnis nur zu 95 % steuerfrei sind), auch soweit diesen Gewinnen frühere – gem. § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG in voller Höhe nicht ansatzfähige – Gewinnminderungen aus Teilwertabschreibungen vorausgegangen sind.

### **Hinweis:**

In der Praxis sollte daher sehr sorgfältig geprüft werden, ob das steuerliche Wahlrecht zur Geltendmachung von Teilwertabschreibungen auf Kapitalgesellschaftsbeteiligungen ausgeübt werden soll. Während Teilwertabschreibungen bei der Ermittlung des steuerlichen Einkommens vollständig neutralisiert werden, greift bei einer später gebotenen Zuschreibung das Betriebsausgabenabzugsverbot in Höhe von 5 % der Zuschreibung, welches zu einer endgültigen steuerlichen Mehrbelastung führt.

## **29 Zinsschranke und Gesellschafter-Fremdfinanzierung**

Die sog. Zinsschranke nach § 4h EStG bzw. § 8a KStG sieht – verkürzt dargestellt – eine Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs für Zinsaufwendungen für solche Fälle vor, in denen entweder bei konzernangehörigen Kapitalgesellschaften oder in Fällen einer „schädlichen“ Gesellschafter-Fremdfinanzierung die Zinsaufwendungen die Zinserträge im Veranlagungszeitraum um mehr als 3 Mio. € übersteigen.

In einem besonders gelagerten Fall der Gesellschafter-Fremdfinanzierung hat nun der BFH mit Urteil vom 11.11.2015 (Aktenzeichen I R 57/13, DStR 2016, 530) entschieden, dass bei der Prüfung der 10 %-Grenze i.S.d. § 8a Abs. 3 Satz 1 KStG Vergütungen für Fremdkapital der einzelnen qualifiziert (zu mehr als 25 %) beteiligten Gesellschafter nicht zusammenzurechnen sind (z.B. bei mehreren Familienmitgliedern als Gesellschafter). Dies folgt nach Ansicht des BFH unmittelbar aus dem Wortlaut der Vorschrift und hat im konkreten Streitfall dazu geführt, dass der gesamte Zinsaufwand steuerlich geltend gemacht werden konnte.

### **Hinweis:**

Damit hat der BFH explizit gegen die im BMF-Schreiben vom 4.7.2008 niedergelegte Auffassung der FinVerw. entschieden. In einschlägigen Fällen – gerade auch bei noch nicht bestandskräftigen Steuerbescheiden – sollten sich Stpfl. daher auf die Entscheidung des BFH berufen.

### 30 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 Gründergesellschaftler 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.

### 31 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 verträgt. 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 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.

### **32 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.

**33 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 Erwerbsaufwendungen 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 nichtselbständige 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 Bürgschaftsübernahmen durch Arbeitnehmer – sollte der entsprechende Werbungskostenabzug begehrt werden.

---

## Aktuelles zur Erstellung des Jahresabschlusses zum 31.12.2015

---

### **34 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 Planungsleistung 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 vereinbarte 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.

### **35 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 anzusetzen. Dies führt im Ergebnis dazu, dass in den Jahren, in denen der Mitarbeiter Arbeitsleistungen für das Unternehmen erbringt (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 Durchschnittsbetrachtung 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 Personenhandelsgesellschaften, 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.

**36 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 Entfernpflichtung 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 Bilanzstichtags 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 Vertragspartnern 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.

## 37 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.

### **38 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 ausgeführt 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“ gleichzu-



setzen 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 Lizenzentnahmen;
- 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.

## Beilage

zum Mandanten-Rundschreiben 3/2016“

### **Aktuelles zur Erstellung des Jahresabschlusses zum 31.12.2015**

1. Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen: Finanzverwaltung gibt die steuerliche Sonderbehandlung auf
2. Änderung bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen in der Handelsbilanz
3. Aktuelle Hinweise zur Passivierung sonstiger Rückstellungen
4. Bilanzpolitische Spielräume nutzen
5. Neuer Begriff der Umsatzerlöse nach Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG)

#### **1 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 Planungsleistung 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.

## **2 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 erbringt (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 Durchschnittsbetrachtung 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 Personenhandelsgesellschaften, 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.

### **3 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 Bilanzstichtags 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.

#### **4 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.

#### **5 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 ausgeführt 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.