

Inhaltsübersicht

Seite

1. Gesetzentwurf zur Verkürzung der Aufbewahrungsfristen und zur Abschaffung der sog. Cash-GmbH.	1
2. Einkommensteuer-Richtlinien: Bilanzsteuerrechtliche Neuregelungen	1
3. Wann ist eine Bilanz richtig, wann ist sie falsch und wann ist sie zu korrigieren?	2
4. Mietverträge & Co.: Der Vorsteuerabzug bei sog. „Dauerleistungen“	2
5. Vereinnahmung eines Honorars für eine mehrjährige Tätigkeit.	3
6. Begrenzter Schuldzinsenabzug – Erleichterter Nachweis der unschädlichen Finanzierung von Anlagevermögen	3
7. Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen bei Wohnungseigentümern	4
8. Schuldzinsen nach Veräußerung einer Immobilie als nachträgliche Werbungskosten.	4

1. Gesetzentwurf zur Verkürzung der Aufbewahrungsfristen und zur Abschaffung der sog. Cash-GmbH

Die Koalitionsfraktionen haben den Entwurf eines **Gesetzes zur Verkürzung der Aufbewahrungsfristen** sowie zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften im Deutschen Bundestag eingebracht. Der Gesetzentwurf ist – neben dem bereits im Vermittlungsverfahren befindlichen **Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz** – eine weitere Wiederauflage von Teilen aus dem gescheiterten Jahressteuergesetz 2013. Vorgesehen ist erneut eine Verkürzung der Aufbewahrungsfristen von zehn auf acht Jahre. Daneben wurde die v.a. von den Ländern geforderte Abschaffung der Möglichkeit der erbschaftsteuerfreien Übertragung von Gesellschaften, die ausschließlich Bankguthaben halten (sog. Cash-GmbH), aufgenommen. Auch dies war bereits im Gesetzgebungsverfahren zum Jahressteuergesetz 2013 vorgesehen.

i Hinweis:

Das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz wurde mittlerweile endgültig verabschiedet. Die Verkürzung der Aufbewahrungsfristen ist noch umstritten.

2. Einkommensteuer-Richtlinien: Bilanzsteuerrechtliche Neuregelungen

Mit den Einkommensteuer-Richtlinien gibt die Finanzverwaltung Anweisungen an die Finanzbehörden zur Auslegung der steuerlichen Vorschriften. Diese Anweisungen sind für die Finanzverwaltung bindend. Zwar ist zu betonen, dass diese Auslegungen der Finanzverwaltung für den Steuerpflichtigen nicht bindend sind und auch nicht richtig sein müssen, dennoch bieten die Richtlinien dem Steuerzahler eine wichtige Hilfe bei der Auslegung der Gesetze und bei der Einschätzung, welche Auslegung die Finanzverwaltung vornimmt. Nunmehr wurden geänderte Einkommensteuer-Richtlinien herausgegeben,

welche erstmals für die Veranlagung des Jahres 2012 anzuwenden sind. Im Folgenden stellen wir wichtige Neuerungen aus dem Bereich des Bilanzsteuerrechts vor. Diese sind vor allem jetzt bei der Erstellung des Jahresabschlusses auf den 31.12.2012 zu beachten.

a) Besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis

Durch den Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit sind steuerliche Wahlrechte ausschließlich in der steuerlichen Gewinnermittlung abzubilden und wirken sich nicht mehr auf die Handelsbilanz aus. Wirtschaftsgüter, die nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, müssen in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufgenommen werden. Das Führen dieser besonderen Verzeichnisse macht das Gesetz zur Voraussetzung für das Ausüben steuerlicher Wahlrechte. So soll sichergestellt werden, dass die Ausübung steuerrechtlicher Wahlrechte abweichend vom handelsbilanziellen Ausweis ausreichend dokumentiert wird. Soll z.B. der Gewinn aus einer Grundstücksveräußerung nicht sofort versteuert, sondern auf neu erworbene Grundstücke oder Gebäude übertragen werden, so muss die steuerliche Rücklagenbildung nach § 6b EStG zwingend in einem solchen Verzeichnis dokumentiert werden, da dieses steuerliche Wahlrecht in der Handelsbilanz nicht mehr nachvollzogen wird.

Die jeweiligen Verzeichnisse sind hierbei stets Bestandteil der Buchführung und sie müssen nach § 5 Abs. 1 Satz 3 EStG den Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Vorschrift des ausgeübten steuerlichen Wahlrechts und die vorgenommenen Abschreibungen enthalten. Eine besondere Form der Verzeichnisse ist darüber hinaus nicht vorgeschrieben.

i Hinweis:

Das laufende Führen der Verzeichnisse ist Tatbestandsvoraussetzung für das wirksame Ausüben des jeweiligen steuerlichen Wahlrechts.

b) Teilwertabschreibungen

Die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung in der Handelsbilanz ist nicht zwingend in der Steuerbilanz durch eine Teilwertabschreibung nachzuvollziehen. Der Steuerpflichtige kann darauf auch verzichten; insoweit besteht ein Wahlrecht.

► Handlungsempfehlung:

Die Vornahme von Teilwertabschreibungen kann steuerlich nachteilig sein. Dies gilt insbesondere bei Teilwertabschreibungen auf Kapitalgesellschaftsbeteiligungen. Insoweit sollte in jedem Fall sorgfältig geprüft werden, ob in der steuerlichen Gewinnermittlung nicht besser auf die Teilwertabschreibung verzichtet werden sollte.

c) Rückstellungsbewertung

Die Finanzverwaltung hat festgelegt, dass mit Ausnahme der Pensionsrückstellung die Höhe der Rückstellung in der Steuerbilanz den zulässigen Ansatz in der Handelsbilanz nicht überschreiten darf. Hintergrund dieser „neuen“ Gesetzesauslegung durch die Finanzverwaltung ist, dass das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) als originäre handelsrechtliche Gesetzesreform zahlreiche Änderungen bei der Bewertung von Rückstellungen gebracht hat:

- » So ist in der Handelsbilanz eine Abzinsung mit dem durchschnittlichen Marktzins am Bilanzstichtag bis zum erwarteten Zeitpunkt der zukünftigen Erfüllung vorzunehmen. Beim steuerrechtlichen Abzinsungssatz handelt es sich hingegen um einen pauschalen Zinssatz, der sich auf 5,5 % beläuft.
- » Hinzu kommt auch ein unterschiedlicher Abzinsungszeitraum bei sog. Sachleistungsverpflichtungen (z.B. für Rekultivierungs-, Rückbau-, Entsorgungs- und Sanierungsverpflichtungen): Während steuerlich für Sachleistungsverpflichtungen die hierfür gebildeten Rückstellungen lediglich bis zum Beginn der Erfüllung abzuzinsen sind, ist handelsrechtlich ein längerer Abzinsungszeitraum möglich.
- » Hinzu tritt noch eine Änderung durch das BilMoG hinsichtlich der Einbeziehung von künftigen Kosten- und Preissteigerungen in die handelsrechtliche Bewertung. Demgegenüber sind künftige Preis- und Kostensteigerungen in die steuerrechtliche Bewertung einer Rückstellung nicht einzubeziehen.

Diese unterschiedlichen Bewertungsmaßstäbe in der Handelsbilanz einerseits und in der Steuerbilanz andererseits führen seit dem BilMoG vermehrt dazu, dass bei Sachleistungsverpflichtungen der handelsrechtliche Wert unter dem steuerlichen Wert einer Rückstellung liegen kann. Nach Ansicht der Finanzverwaltung darf in diesen Fällen der steuerliche Ansatz den handelsrechtlichen Wert nicht überschreiten.

ⓘ Hinweis:

In der Fachliteratur ist diese Auslegung der Finanzverwaltung umstritten. Die Ermittlung der steuerlichen Werte für Rückstellungen sollte wegen der Komplexität unter Hinzuziehung steuerlichen Rats erfolgen.

3. Wann ist eine Bilanz richtig, wann ist sie falsch und wann ist sie zu korrigieren?

Bei der Bilanzierung bestehen vielfach auf Grund fehlender gesetzlicher Regelungen oder auslegungsbedürftiger gesetzlicher Begriffe Unsicherheiten. Sind bestimmte Rechtsfragen höchstrichterlich noch nicht geklärt, können sich bei der Bilanzierung Zweifelsfragen ergeben. Werden diese Rechtsfragen später höchstrichterlich geklärt oder ändert sich die Rechtsprechung, stellt sich die Frage, wann eine Bilanz „richtig“ bzw. wann sie „falsch“ ist und damit eine Korrektur notwendig oder geboten ist. Bisher wurde von der Rechtsprechung der sog. „subjektive“ Fehlerbegriff vertreten. Danach war eine Bilanz richtig – und konnte dann vom Finanzamt nicht korrigiert werden –, wenn die vom Steuerpflichtigen bei der Bilanzaufstellung vertretene Rechtsauffassung hinsichtlich ungeklärter Rechtsfragen zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns vertretbar war.

Dieser „subjektive“ Fehlerbegriff wurde nun in einer Grundsatzentscheidung des Bundesfinanzhofs vom 31.1.2013 (Aktenzeichen GrS 1/10) aufgegeben. Demnach ist das Finanzamt nicht an die Bilanzierungsentscheidung des Steuerzahlers gebunden, wenn diese zwar aus Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung vertretbar war, sich aber herausstellt, dass dieser Ansatz objektiv falsch ist. Der Bundesfinanzhof begründet diese Änderung der Rechtsprechung damit, dass Verwaltung und Gerichte verpflichtet sind, ihrer Entscheidung die objektiv richtige Rechtslage zugrunde zu legen.

ⓘ Hinweis:

Diese Rechtsprechungsänderung führt dazu, dass eine nachträgliche Korrektur der Bilanz durch die Finanzverwaltung möglich ist, wenn sich im Nachhinein herausstellt, dass die Bilanzierungsentscheidung zwar aus damaliger Sicht vertretbar war, sich nun aber z.B. auf Grund einer geänderten Rechtsprechung herausstellt, dass die Bilanzierungsentscheidung nicht den gesetzlichen Vorgaben entsprach.

Umgekehrt dürfte aber auch für den Steuerzahler eine Berichtigungsmöglichkeit bestehen, wenn sich eine für ihn günstige Rechtsprechungsänderung ergibt.

4. Mietverträge & Co.: Der Vorsteuerabzug bei sog. „Dauerleistungen“

Ein rechnungsersetzender Vertrag über Dauerleistungen mit monatlichen Teilleistungen, wie z.B. ein

Mietvertrag, der alle Merkmale einer Rechnung im umsatzsteuerlichen Sinne aufweist, reicht für den Vorsteuerabzug allein noch nicht aus. Vielmehr muss darüber hinaus für die jeweiligen monatlichen Teilleistungen eine Zahlungsaufforderung oder ein Zahlungsbeleg vorliegen, in dem die Teilleistung konkretisiert wird. Dies stellte der Bundesfinanzhof in dem Beschluss vom 10.1.2013 (Aktenzeichen XI B 33/12) klar.

i Hinweis:

Zur Konkretisierung der Teilleistungen reicht z.B. ein entsprechender Vermerk in der monatlichen Bankabbuchung.

5. Vereinnahmung eines Honorars für eine mehrjährige Tätigkeit

Wird ein Honorar für eine mehrjährige Tätigkeit in einer Gesamtsumme vereinnahmt, so kann dies auf Grund des progressiven Steuertarifs zu einer deutlich höheren Steuerbelastung führen als in dem Fall, dass das Honorar kontinuierlich in den einzelnen Jahren zufließt. Aus diesem Grunde kann in diesen Fällen auf Antrag eine Ermäßigung beim Steuertarif angewendet werden.

Der Bundesfinanzhof hat aber mit Urteil vom 30.1.2013 (Aktenzeichen III R 84/11) klargestellt, dass die Vereinnahmung eines berufsüblichen Honorars für die Führung eines mehrjährigen Mandats bei einem selbständigen Freiberufler nicht zu beim Steuertarif begünstigten Einkünften führt.

i Hinweis:

Anders wurde dies entschieden für den Fall, dass nach einem Rechtsstreit eine Zahlung für mehrere Jahre erfolgte. In diesem Fall wurde auf diese Einkünfte ein verminderter Steuersatz angewendet.

6. Begrenzter Schuldzinsenabzug – Erleichterter Nachweis der unschädlichen Finanzierung von Anlagevermögen

Betriebliche Schuldzinsen sind im Grundsatz als Betriebsausgaben gewinnmindernd zu berücksichtigen. Gesetzlich soll aber verhindert werden, dass betriebliche Einnahmen entnommen werden, um damit private Ausgaben zu tätigen und auf der anderen Seite betriebliche Ausgaben fremdfinanziert und die anfallenden Schuldzinsen steuermindernd geltend gemacht werden. Damit könnte das Verbot des Abzugs privat veranlasseter Schuldzinsen unterlaufen werden.

Vor diesem Hintergrund kann es zu einer Kürzung des Schuldzinsenabzugs kommen, wenn Überentnahmen getätigt worden sind. Eine Überentnahme ist der Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wirtschaftsjahrs übersteigen. Sofern Überentnahmen vorliegen, kann

davon ausgegangen werden, dass dem Betrieb mehr Mittel entzogen wurden, als durch ihn erwirtschaftet wurden. Die nicht abziehbaren Schuldzinsen werden typisiert mit 6 % der Überentnahmen des Wirtschaftsjahrs zuzüglich der Überentnahmen vorangegangener Wirtschaftsjahre und abzüglich der Beträge, um die in den vorangegangenen Wirtschaftsjahren der Gewinn und die Einlagen die Entnahmen überstiegen haben (Unterentnahme), ermittelt. Neben dieser pauschalisierten Methode zur Ermittlung der nicht abziehbaren Schuldzinsen sieht das Gesetz eine Günstigerprüfung vor. Diese berücksichtigt die tatsächlich angefallenen Schuldzinsen des Betriebes. Hiervon uneingeschränkt abzugsfähig sind solche Schuldzinsen, die unmittelbar der Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens zuzuordnen sind. Von dem verbleibenden Betrag wird nochmals ein Freibetrag von bis zu 2 050 € abgezogen. Aus dem geringeren Betrag, der sich aus den beiden Methoden ergibt, ergibt sich schließlich die Höhe der nichtabzugsfähigen Schuldzinsen.

► Handlungsempfehlung:

Die Berechnung der nicht abzugsfähigen Schuldzinsen ist komplex und kann nur unter Zuhilfenahme steuerlichen Rats erfolgen. Immer dann, wenn betriebliche Schuldzinsen anfallen, sollte überprüft werden, ob Überentnahmen vorliegen und damit die steuerliche Nichtabzugsfähigkeit von Schuldzinsen droht. Wird diese Problematik rechtzeitig erkannt, so kann oftmals durch entsprechende Gestaltungen gegengesteuert werden.

Die Finanzverwaltung übernimmt nun die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, der mit Urteil vom 23.2.2012 (Aktenzeichen IV R 19/08) zu Gunsten der Steuerpflichtigen entschieden hat, dass auch für den Fall der **Finanzierung einer Anlageninvestition über das betriebliche Kontokorrentkonto** bei späterer Umschuldung unter bestimmten Voraussetzungen ein voller Abzug der Schuldzinsen gewährt wird. Die bisherigen Weisungen sahen vor, dass die Finanzierung durch Belastung des Kontokorrentkontos grundsätzlich nicht ausreicht, die Abzugsfähigkeit der Schuldzinsen zu gewährleisten. Der Bundesfinanzhof stellte jedoch heraus, dass es bei der Frage, ob Schuldzinsen der Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens zuzurechnen sind, ausschließlich auf die tatsächliche Verwendung der Darlehensmittel ankommt. Es wird unwiderlegbar vermutet, dass auf ein Kontokorrentkonto ausgezahlte Darlehensmittel zur Finanzierung solcher Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens verwendet werden, die innerhalb von 30 Tagen vor oder nach der Auszahlung der Darlehensmittel tatsächlich über das entsprechende Kontokorrentkonto finanziert wurden. Beträgt der Zeitraum mehr als 30 Tage, so muss der Steuerzahler den erforderlichen Finanzierungszusammenhang nachweisen. Entgegen der bisherigen Auffassung setzt ein unbegrenzter Schuldzinsenabzug auch nicht voraus, dass für die Investition ein gesondertes Darlehen aufgenommen wird. Auch die

Anschaffung oder Herstellung, welche unmittelbar über ein Kontokorrentkonto finanziert wird und sich dadurch ein negativer Saldo ergibt oder sich erhöht, ist begünstigt.

► **Handlungsempfehlung:**

Maßgebend ist also die tatsächliche Verwendung der Darlehensmittel für die Finanzierung von Anlagevermögen. Wegen der materiell großen Auswirkungen empfiehlt es sich im Einzelfall aber, rechtzeitig steuerlichen Rat einzuholen.

7. Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen bei Wohnungseigentümern

Auch Wohnungseigentümer können die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen und für hausnahe Dienstleistungen (z.B. Hausmeister, Gartenpflegearbeiten) in Anspruch nehmen. Hinsichtlich des Zeitpunkts, zu dem ein Abzug in Frage kommt, differenziert die Finanzverwaltung. Danach sollen berücksichtigt werden:

- » **Aufwendungen für regelmäßig wiederkehrende Dienstleistungen** (wie z.B. Reinigung des Treppenhauses, Gartenpflege, Hausmeister) grundsätzlich anhand der geleisteten Vorauszahlungen **im Jahr der Vorauszahlungen**,
- » **einmalige Aufwendungen** (wie z.B. Handwerkerrechnungen) dagegen erst **im Jahr der Genehmigung der Jahresabrechnung**. Soweit einmalige Aufwendungen durch eine Entnahme aus der Instandhaltungsrücklage finanziert werden, könnten die Aufwendungen erst im Jahr des Abflusses aus der Instandhaltungsrücklage oder im Jahr der Genehmigung der Jahresabrechnung, die den Abfluss aus der Instandhaltungsrücklage beinhaltet, berücksichtigt werden. Es sei aber auch nicht zu beanstanden, wenn Wohnungseigentümer die gesamten Aufwendungen erst in dem Jahr geltend machen, in dem die Jahresabrechnung im Rahmen der Eigentümerversammlung genehmigt worden ist.

Diese Differenzierung wird im steuerlichen Fachschrifttum überwiegend abgelehnt. Vielmehr wird der Zeitpunkt der Zahlung durch den Wohnungseigentümer für maßgeblich gehalten. Dies bestätigt nun auch das Finanzgericht Baden-Württemberg mit Urteil vom 20.11.2012 (Aktenzeichen 11 K 838/10). Im Urteilsfall wurden die Handwerkerrechnungen aus den laufenden Hausgeldvorauszahlungen beglichen, so dass bereits für dieses Jahr die Steuerermäßigung zu gewähren war.

► **Handlungsempfehlung:**

In einschlägigen Fällen sollte eine Bescheinigung des Hausverwalters über die Handwerkerleistungen bzw. ein separa-

ter Ausweis in der Jahresabrechnung über das Hausgeld verlangt werden, aus der auch hervorgeht, aus welchen Mitteln (laufende Hausgeldvorauszahlungen oder aus der Instandhaltungsrücklage) gezahlt wurde.

8. Schuldzinsen nach Veräußerung einer Immobilie als nachträgliche Werbungskosten

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 20.6.2012 (Aktenzeichen IX R 67/10) entschieden, dass Schuldzinsen für ein zur Anschaffung eines Mietobjekts aufgenommenes Darlehen nach einer steuerbaren Veräußerung dieser Immobilie als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgezogen werden können, wenn und soweit der Veräußerungserlös nicht zur Tilgung der Darlehensverbindlichkeit ausreicht. Die Finanzverwaltung hat nun mit Schreiben vom 28.3.2013 (Aktenzeichen IV C 1 – S 2211/11/10001 :001, DOK 2013/01446961) bestätigt, dass dieses Urteil, welches von der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung abweicht, allgemein anzuwenden ist.

Voraussetzung für den Werbungskostenabzug bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist, dass

- » die nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG steuerbare Immobilienveräußerung innerhalb der zehnjährigen Veräußerungsfrist erfolgt ist,
- » der Veräußerungserlös nicht ausreicht, um die Darlehensverbindlichkeit zu tilgen, und
- » die Absicht, (weitere) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen, nicht bereits vor der Veräußerung des Immobilienobjekts aus anderen Gründen weggefallen ist.

ⓘ **Hinweis:**

Der Werbungskostenabzug ist mangels Veranlassungszusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu verneinen, soweit die Schuldzinsen auf Verbindlichkeiten entfallen, die durch den Veräußerungspreis der Immobilie hätten getilgt werden können (sog. Grundsatz des Vorrangs der Schuldentilgung).

Ein Werbungskostenabzug für nachträgliche Schuldzinsen scheidet auch dann aus, wenn die Veräußerung der Immobilie steuerlich nicht erfasst wird, weil die Veräußerung außerhalb der zehnjährigen steuerlichen Bindungsfrist erfolgt.

Alle Informationen wurden sorgfältig geprüft. Für die Vollständigkeit, Richtigkeit und letzte Aktualität kann dennoch keine Garantie übernommen werden.