

November 2016 INHALT

EDITORIAL **1**

- Verschärfung der Rechtsprechung zu Herstellungskosten

EINKOMMENSTEUER **2**

- Wegfall der Einkünfteerzielungsabsicht bei Leerstand
- Steuerbegünstigung für Handwerkerleistungen nur für Arbeiten im Haushalt
- Steuerneutrale Unternehmensnachfolge bei Personengesellschaften
- Verlustabzug bei nachträglichem Ausschluss der Eigennutzungsmöglichkeit von Ferienhäusern
- Sind Studiengebühren einer privaten Hochschule abziehbar?
- Aufwendungen des Nießbrauchers: Übertragung auf den Eigentümer möglich?
- Welche Berufskleidung ist typisch für einen Orchestermusiker?

ERBSCHAFTSTEUER **6**

- Auf ein Neues! Die Erbschaftsteuer nach der Einigung im Vermittlungsausschuss
- Wenn Ehegatten Vermögen übertragen: Achtung, Schenkungsteuer!
- Steuerbefreiung für Familienheime entfällt rückwirkend

UMSATZSTEUER **8**

- Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften
- Anschrift in der Rechnung

ARBEITSRECHT **10**

- Ausschlussklauseln mit Schriftform-erfordernis in Arbeitsverträgen

RECHNUNGSLEGUNG NACH HANDELSRECHT, STEUERRECHT UND IFRS **11**

- Neuregelungen bei der Aktivierung steuerlicher Herstellungskosten
- Neuregelungen zur Leasingbilanzierung in den IFRS

KOMMENTAR **15**

- Neuregelung der Verlustverrechnung bei Körperschaften

IN EIGENER SACHE **16**

- Sebastian Siepmann verstärkt Sanierungs- und Insolvenzberatung

STEUERTERMINDE NOVEMBER UND DEZEMBER 2016 **16**

EDITORIAL

VERSCHÄRFUNG DER RECHTSPRECHUNG ZU HERSTELLUNGSKOSTEN

Im Zusammenhang mit der Anschaffung von Gebäuden und ihrer anschließenden Renovierung kommt es immer wieder zu Streitigkeiten über die Einordnung der Instandsetzungskosten als anschaffungsnahe Herstellungskosten, die gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG zu den Anschaffungskosten zu rechnen sind und keinen sofort abzugsfähigen Aufwand darstellen. Ob diese Einordnung korrekt ist, muss geklärt werden, wenn diese Kosten in den ersten 3 Jahren nach der Anschaffung anfallen und mehr als 15 % der Anschaffungskosten ausmachen.

In der Vergangenheit hatte der Bundesfinanzhof (BFH) die Zusammenrechnung verschiedener Kostenarten (z. B. größere Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen sowie Schönheitsreparaturen) nur dann verlangt, wenn die Kosten in einem engen räumlichen, zeitlichen und sachlichen Zusammenhang angefallen sind. Diese Auffassung hat der BFH jetzt aufgegeben und seine verschärfende Meinung zu diesem Thema in 3 Urteilen veröffentlicht. Für die Aktivierung der Kosten macht er keinen Unterschied mehr zwischen den im Gesetz genannten Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen und unabhängig davon – auch mit zeitlichem Abstand – vorgenommenen Schönheitsreparaturen. Unter diese Schönheitsreparaturen rechnet er insbeson-

dere das Tapezieren und Streichen von Decken, Wänden und Böden sowie von Heizkörpern, Türen und Fenstern. Von dieser Zusammenrechnung ausgenommen bleiben nur Kosten, die regelmäßig in jedem Jahr anfallen. Hierunter können nur sehr geringe Kosten fallen, wie z. B. Aufwendungen für die Wartung der Heizung oder die Überprüfung von Brandschutz- oder Einbruchmeldeanlagen. Der BFH lehnt es auch ab, bestimmte Instandsetzungsmaßnahmen aus der „15 %-Grenze-Regelung“ herauszunehmen und sofort zu aktivieren. Es besteht daher nicht die Möglichkeit, die übrigen Aufwendungen durch diese Aktivierung unterhalb der 15 %-Grenze zu halten.

Aus Beratersicht ergibt sich durch diese verschärfte Rechtsprechung nur die – unbefriedigende – Empfehlung, geplante Renovierungen so weit wie möglich zu verschieben, um die 3-Jahres-Grenze zu vermeiden. Ansonsten bleibt nur zu hoffen, dass die Finanzverwaltung diese Rechtsprechung erst in Zukunft mit einer angemessenen Übergangsfrist anwendet.

Jens Scharfenberg
Partner,
Wirtschaftsprüfer,
Rechtsanwalt,
Steuerberater,
Fachanwalt für
Steuerrecht



EINKOMMENSTEUER

WEGFALL DER EINKÜNFTEERZIELUNGSABSICHT BEI LEERSTAND

Das Finanzgericht (FG) Mecklenburg-Vorpommern hat Anfang des Jahres entschieden, dass es nicht zu beanstanden ist, wenn das Finanzamt unter bestimmten Voraussetzungen bei einer objektiv nicht mehr vermietbaren Wohnung nach mehr als sechs Jahren Leerstand von einem Wegfall der Einkünfteerzielungsabsicht ausgeht.

Der Kläger hatte im Jahre 1993 eine Wohnung in einer Wohnungsanlage erworben und ist Mitglied einer Eigentümergemeinschaft. Seit dem Jahr 1999 steht diese Wohnung leer, obwohl der Kläger sich fortlaufend um eine Vermietung bemüht. Im Jahre 2011 stellte das Finanzamt bei einer Besichtigung der Wohnanlage fest, dass sich alle Wohnungen, bis auf eine bewohnte Wohnung, in einem völlig desolaten Zustand befinden. Die Wohnungen seien Baustellen bzw. Bauruinen, die weder bewohnt noch in nächster Zeit vermietet werden können. Bereits im Jahr 1994 zeichnete sich ab, dass größere Instandsetzungsarbeiten anstehen würden. Diese konnten in den folgenden Jahren nicht vollständig umgesetzt werden,

da die benötigten finanziellen Mittel nicht von allen Eigentümern erbracht wurden und die Sanierung wegen Betrugs unterbrochen werden musste. Außerdem traten noch weitere Erschwernisse ein, wie z. B. die Tatsache, dass nicht alle Eigentümer ausfindig gemacht werden konnten. Aufgrund dieser und weiterer Probleme blieben die Versuche des Klägers zur Durchführung notwendiger Sanierungs- bzw. Renovierungsarbeiten erfolglos.

Das Finanzamt hatte im Jahr 2012 die vorläufigen Bescheide der Jahre 2006 bis 2009 geändert und auch im erstmaligen Bescheid 2010 die Einkommensteuer ohne Berücksichtigung der Verluste aus Vermietung und Verpachtung festgesetzt.

Die eingereichte Klage wurde vom FG abgewiesen. Das FG erklärte unter anderem, dass es sich bei der Wohnung des Klägers nicht mehr um ein „betriebsbereites“ Objekt handelt. Außerdem sei die Einkünfteerzielungsabsicht des Klägers aufgrund des langen Leerstandes und der zeitlich unüberschaubar gewordenen Sanierungsplanungen der Eigentü-

mergemeinschaft spätestens in den Streitjahren entfallen.

Bei vermieteten Immobilien können im Falle einer Veräußerung Schuldzinsen als (nachträgliche) Werbungskosten abgezogen werden. Diese Möglichkeit wurde im zu klärenden Sachverhalt aufgrund des Wegfalls der Einkünfteerzielungsabsicht vom FG ebenfalls verneint.

Da die außergewöhnlichen und unvorhergesehenen Umstände dieses Sachverhalts nicht vom Kläger verschuldet wurden, soll die Bedeutung von verschuldensunabhängigen Umständen im Revisionsverfahren geklärt werden.

Praxishinweis: Bei längerem Leerstand sollten Vermieter dafür sorgen, dass sie den Fortgang von Sanierungen bzw. Renovierungen und ihre Vermietungsbemühungen hinreichend dokumentieren können.

STEUERBEGÜNSTIGUNG FÜR HANDWERKERLEISTUNGEN NUR FÜR ARBEITEN IM HAUSHALT

Das FG Rheinland-Pfalz hat in einem Urteil vom 6. Juli 2016 entschieden, dass das Beziehen von Polstermöbeln in einer in der Nähe gelegenen Werkstatt nicht im Haushalt des Steuerpflichtigen erfolgt und die Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 3 EStG für

Handwerkerleistungen somit nicht in Anspruch genommen werden kann. Im Streitfall hatte ein Ehepaar im Jahr 2014 einen Raumausstatter mit dem Beziehen seiner Polstermöbel beauftragt. Zur Durchführung der Arbeiten transportierte der Raumausstatter die

Möbel in seine ca. vier Kilometer entfernte Werkstatt. Die Eheleute setzten die vom Raumausstatter in Rechnung gestellten Kosten in ihrer Einkommensteuererklärung im Rahmen der Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 3 EStG für Handwerkerleistungen an.

Grundsätzlich muss die Handwerkerleistung im Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht werden, damit die Steuerermäßigung gewährt werden kann. Die Auslegung des Wortlauts „im Haushalt“ ist räumlich-funktional zu verstehen, so dass der Haushalt nicht zwingend an der Grund-

stücksgrenze endet. Aber es kommt – neben der Tatsache, dass die Leistung dem Haushalt dient – auf den unmittelbaren räumlichen Zusammenhang mit dem Haushalt an.

Vor diesem Hintergrund kam das FG zu dem Resultat, dass die ange-

fallenen Kosten nicht als steuerbegünstigte Handwerkerleistungen zu qualifizieren seien, da sie in einer vom Grundstück entfernten Werkstatt erbracht wurden.

STEUERNEUTRALE UNTERNEHMERNACHFOLGE BEI PERSONENGESELLSCHAFTEN

Der BFH erleichtert die sogenannte gleitende Generationennachfolge bei Personengesellschaften. Der Gesellschafter einer unternehmerisch tätigen Personengesellschaft, der seiner Personengesellschaft auch Grundbesitz vermietet, ist steuerlich nicht gezwungen, seinem Kind, das an der Personengesellschaft unentgeltlich beteiligt werden soll, auch sogleich den Grundbesitz zu übertragen. Vielmehr kann der Gesellschafter den Grundbesitz zunächst behalten und ihn auf eine andere Personengesellschaft, an der er beteiligt ist, steuerneutral übertragen. Vermietet ein Gesellschafter seiner unternehmerisch tätigen Personengesellschaft ein Grundstück, gehört das Grundstück zum sogenannten Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters. Die stillen Reserven des Grundstücks werden also grundsätzlich besteuert, wenn das Grundstück in das Privatvermögen übernommen oder verkauft wird.

Im Streitfall war der Kläger an der A-GmbH & Co. KG als alleiniger Kommanditist beteiligt. Außerdem war er alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der A-GmbH. Er vermietete an die A-GmbH & Co. KG ein Grundstück. Sowohl das Grundstück als auch die Beteiligung an der A-GmbH gehörten zu seinem Sonderbetriebsvermögen.

In 2008 übertrug der Kläger 90 % seiner Beteiligung an der A-GmbH & Co. KG sowie 25 % seiner Beteiligung an der A-GmbH unentgeltlich auf seinen Sohn S. Der Kläger behielt jedoch das Grundstück und vermietete dieses auch weiterhin an die A-GmbH & Co. KG. Im Jahr 2011 übertrug er das Grundstück unentgeltlich auf die B-GmbH & Co. KG, an deren Vermögen er zu 100 % beteiligt war. Das Finanzamt hielt die Übertragung im Jahr 2011 für steuerlich schädlich und löste rückwirkend die stillen Reserven aus den in 2008 übertragenen Beteiligungen an der A-GmbH & Co. KG sowie A-GmbH auf.

„Der übertragende Elternteil ist somit nicht gezwungen, sein gesamtes Vermögen auf einen Schlag auf das Kind zu übertragen.“

Der BFH gab der Klage statt: Der Kläger konnte seine Beteiligungen in 2008 zum Buchwert auf seinen Sohn übertragen. Denn nach § 6 Abs.

3 EStG müssen bei einer unentgeltlichen Übertragung eines Anteils an einer unternehmerischen Personengesellschaft keine stillen Reserven aufgedeckt werden. Dies gilt nicht nur dann, wenn der gesamte Anteil an der Personengesellschaft übertragen wird, sondern auch bei der unentgeltlichen Übertragung eines Teils des Anteils. Der Kläger konnte also 90 % seiner 100 %igen Beteiligung unentgeltlich auf seinen Sohn steuerlich unschädlich zum Buchwert übertragen.

Die Übertragung zum Buchwert, das heißt ohne Aufdeckung der stillen Reserven, setzt nicht voraus, dass der Vater auch sein Sonderbetriebsvermögen im gleichen Verhältnis auf den Sohn überträgt. Auch die Beteiligung an der A-GmbH, die ebenfalls zum Sonderbetriebsvermögen gehörte, musste nicht im selben Umfang wie die Beteiligung an der A-GmbH & Co. KG zu 90 % übertragen werden, sondern es reichte eine sogenannte unterquotale Übertragung von 25 %.

Die Buchwertfortführung wurde nicht durch die spätere Übertragung des Grundstücks durch den Vater auf die B-GmbH & Co. KG hinfällig. Denn das Gesetz sieht keine Behaltensfrist für den Übertragenden vor. Nur für den Sohn als Rechtsnachfolger bestimmt das Gesetz eine fünfjährige Behaltens-

frist für die übernommene Beteiligung an der A-GmbH & Co. KG.

Der BFH erleichtert damit die schrittweise Übertragung von Gesellschaftsanteilen auf die Kinder im Wege der sogenannten gleitenden Generationennachfolge. Der übertragende El-

ternteil ist somit nicht gezwungen, sein gesamtes Vermögen auf einen Schlag auf das Kind zu übertragen. Vielmehr kann der Elternteil sein Sonderbetriebsvermögen, das in der Regel aus an die Personengesellschaft vermieteten Immobilien besteht, zurückbehalten und zu einem späteren

Zeitpunkt unentgeltlich zum Buchwert auf eine andere Personengesellschaft übertragen, an der der Elternteil beteiligt ist. Mit dem Urteil widerspricht der BFH der Auffassung der Finanzverwaltung, die bisher eine gewinnneutrale gleitende Generationennachfolge nicht akzeptierte.

VERLUSTABZUG BEI NACHTRÄGLICHEM AUSSCHLUSS DER EIGENNUTZUNGSMÖGLICHKEIT VON FERIENHÄUSERN

Das FG Köln hat entschieden, dass ein nachträglicher Ausschluss der zunächst vereinbarten Eigennutzungsmöglichkeit einer Ferienwohnung die Überprüfung der Einnahmeerzielungsabsicht anhand einer Überschussprognose ebenso ausschließt, wie dies bei einer von Anfang an ausgeschlossenen Selbstnutzung der Fall ist.

Im Grundsatz wird eine Einkünfteerzielungsabsicht im Zusammenhang mit der Vermietung von Ferienwohnungen nur anerkannt, wenn die betreffende Ferienwohnung im ganzen Jahr ausschließlich zur Vermietung an wechselnde Ferien-

gäste bereitsteht und zudem die ortsübliche Anzahl an Vermietungstagen nicht um mehr als 25 % unterschritten wird. In diesem Kontext unerheblich ist die Frage, ob die Vermietung in Eigenregie oder durch einen Dritten erfolgt.

Im Streitfall hatte ein Ehepaar im Jahr 1999 ein Ferienhaus erworben und für dieses gleichzeitig einen zehnjährigen Gästevermittlungsvertrag abgeschlossen. In diesem Vertrag war eine Eigennutzung durch die Eigentümer von höchstens vier Wochen im Jahr vorgesehen. Die tatsächlichen Vermietungstage lagen im Rahmen des Ortsüblichen.

Das Finanzamt erkannte die Verluste mangels Einkünfteerzielungsabsicht nicht an. Das Ehepaar legte dem Finanzamt im nachfolgenden Verfahren eine auf das Jahr 2000 datierte Zusatzvereinbarung vor, die die Eigennutzung ausschloss.

Daraufhin erkannte das Gericht die Verluste aus Vermietung und Verpachtung an. Eine Überprüfung der Einnahmeerzielungsabsicht anhand einer Überschussprognose sei nicht geboten, da die Kläger die Eigennutzung der Ferienwohnung in einer Zusatzvereinbarung ausgeschlossen hatten.

SIND STUDIENGEBÜHREN EINER PRIVATEN HOCHSCHULE ABZIEHBAR?

Besucht ein Kind eine staatlich anerkannte private Schule, können die Eltern das gezahlte Schulgeld zu 30 % als Sonderausgaben abziehen. Ob das auch bei Schulgeldzahlungen für eine private Hochschule gilt, muss jetzt der BFH klären.

Im Streitfall studierte die Tochter des Klägers nach ihrem Abitur an einer nicht staatlichen akademischen Bildungseinrichtung. Diese war als Fachhochschule staatlich anerkannt und finanziert sich im Wesentlichen

durch Studienentgelte. Der Kläger machte die von ihm für das Wintersemester 2013/2014 getragenen Gebühren in Höhe von EUR 3.555 als Sonderausgaben geltend. Das Finanzamt lehnte den Sonderausgabenabzug jedoch ab, da die Fachhochschule keine allgemein- bzw. berufsbildende Schule sei.

Das FG wies die dagegen erhobene Klage ab. Schulgelder für den Besuch einer Privatschule sind grundsätzlich in Höhe von 30 %, maximal EUR 5.000

je Kind und Jahr als Sonderausgaben abziehbar. Allerdings sind nur Zahlungen an allgemeinbildende und berufsbildende Schulen begünstigt. Es muss sich also um Privatschulen handeln, deren Schulbesuch zu einem anerkannten Schul- oder Berufsabschluss führt. Mit dem Studiengang „Bachelor of Science“ wird jedoch nur ein akademischer Grad verliehen. Deshalb liegt nach Auffassung des Gerichts kein anerkannter Berufsabschluss vor. Der Argumentation des Klägers, dass auch Hochschulen unter den gesetzlichen

Begriff der Schule fallen und durch den an der Fachhochschule angebotenen Studiengang ein allgemein- bzw. berufsbildender Schul- oder Berufsabschluss erreicht werden kann, folgte das Gericht nicht.

Nun muss der BFH in einem anhängigen Revisionsverfahren die Frage beantworten, ob Studienentgelte für ein Studium an einer privaten, staatlich anerkannten Fachhoch-

schule als Sonderausgaben zu berücksichtigen sind und ob der im Gesetz verwendete Begriff „Schule“ einschränkend so zu interpretieren ist, dass hierunter nur allgemeinbildende Schulen, nicht aber Hochschulen – einschließlich Fachhochschulen – fallen.

Eltern, deren Kinder an einer privaten Fachhochschule studieren, sollten die Schulgeldzahlungen bzw. Studien-

gebühren trotzdem als Sonderausgaben ansetzen und gegen ablehnende Steuerbescheide Einspruch einlegen.

AUFWENDUNGEN DES NIEßBRAUCHERS: ÜBERTRAGUNG AUF DEN EIGENTÜMER MÖGLICH?

Verteilt ein Nießbraucher seine Erhaltungsaufwendungen über mehrere Jahre und wird der Nießbrauch vorzeitig aufgehoben, darf der Eigentümer verbleibende Aufwendungen nicht bei sich in seiner eigenen Einkommensteuererklärung als Werbungskosten abziehen.

Hintergrund: Eine Mutter übertrug ihrer Tochter ein vermietetes Einfamilienhaus. Dabei behielt sie sich ein lebenslanges Nießbrauchsrecht vor. Darüber hinaus verpflichtete sich die Mutter, während der Dauer des Nießbrauchs sämtliche Lasten des Grundstücks zu tragen. In den Jahren 2010 und 2011 ließ die Mutter schließlich eine neue Heizungsanlage und neue Fenster einbauen. Die dabei entstandenen Aufwendungen verteilte sie auf 3 Jahre. Im Mai 2012 hoben Mutter und Tochter die Vereinbarung der Lastentragung durch die Mutter

auf. Die bis dahin noch nicht abgezogenen Erhaltungsaufwendungen der Mutter setzte die Tochter in ihren eigenen Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2012 und 2013 als Werbungskosten an.

Dem folgte das FG Münster nicht und entschied, dass die Tochter die verbliebenen Erhaltungsaufwendungen

der Mutter nicht als eigene Werbungskosten geltend machen kann. Hierfür fehlt es an einer rechtlichen Grundlage. Die gesetzliche Regelung sieht nicht vor, dass der Einzelrechtsnachfolger die steuerlichen Vergünstigungen, hier die Verteilung der Erhaltungsaufwendungen auf mehrere Jahre, fortführen darf.



WELCHE BERUFSKLEIDUNG IST TYPISCH FÜR EINEN ORCHESTERMUSIKER?

Leichenbestatter und Oberkellner dürfen ihre Aufwendungen für schwarze Anzüge steuerlich geltend machen, ein Orchestermusiker darf

das nicht. Denn bei ihm gehören ein schwarzes Sakko und schwarze Hosen nicht zur typischen Berufskleidung.

Im Streitfall ist der Kläger als Musiker bei einem philharmonischen Orchester angestellt. Bei Konzerten muss er eine bestimmte Kleidung tragen, ins-

besondere eine schwarze Hose und ein schwarzes Sakko. Der Arbeitgeber zahlt ihm monatlich ein Lohnsteuerpflichtiges Kleidergeld. Die Kosten für Sakko und Hosen machte der Kläger in seiner Einkommensteuererklärung als Werbungskosten geltend. Das Finanzamt lehnte den Abzug der Aufwendungen jedoch ab, da die Kleidungsstücke keine typische Berufskleidung sind.

Auch das FG Münster lehnte eine Anerkennung der Kosten ab. Das

schwarze Sakko und die schwarzen Hosen gehören beim Kläger zur bürgerlichen Kleidung und stellen keine Berufskleidung dar. Zwar sind bei einem Leichenbestatter oder einem Oberkellner schwarze Anzüge typische Berufskleidung. Im Gegensatz zu der des Klägers soll die Kleidung bei diesen Berufen jedoch eine herausgehobene Position unterstreichen. Beim Kläger dient die Kleidung dagegen nur dem festlichen Erscheinungsbild des gesamten Orchesters. Darüber

hinaus kann er diese Kleidung auch zu privaten festlichen Anlässen tragen.

Eine private Nutzung der Kleidungsstücke hat der Arbeitgeber nicht untersagt. Eine Aufteilung der gemischt veranlassten Aufwendungen kommt nicht in Betracht, weil die Anschaffung bürgerlicher Kleidung grundsätzlich vom Werbungskostenabzug ausgeschlossen ist.

ERBSCHAFTSTEUER

AUF EIN NEUES! DIE ERBSCHAFTSTEUER NACH DER EINIGUNG IM VERMITTLUNGSAUSSCHUSS

Wie wir bereits im September-Newsletter angekündigt hatten, liegt jetzt ein neuer Text des Erbschaftsteuergesetzes vor, auf den sich der Vermittlungsausschuss geeinigt hat. Der Bundestag hat dieser Fassung am 29. September 2016 zugestimmt, der Bundesrat folgte am 14. Oktober 2016. Der ganz große Wurf ist auch diese Neufassung nicht geworden, es bleibt bei der Verschonung in 2 Stufen für Betriebsvermögen, das einer originär produktiven Tätigkeit dient. Diese Befreiung von der Erbschaft-/Schenkungssteuer mit 85 % bzw. 100 % für Erwerbe bis EUR 26 Mio. gilt künftig für das um das Verwaltungsvermögen bereinigte originäre Betriebsvermögen. Dies schließt das land- und forstwirtschaftliche Vermögen, das gewerbliche Vermögen und Vermögen der freien Berufe ein. Im Einzelnen haben die Parlamentarier folgende Änderungen im Vergleich zum bisherigen Recht beschlossen:

- Bewertung des Betriebsvermögens:
 - Bei Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens gilt ein Kapitalisierungsfaktor von 13,75 (bisher ca. 18). Der Nachweis eines niedrigeren Wertes durch ein Unternehmenswertgutachten ist weiterhin möglich;
- Definition des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens:
 - Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und sonstige Forderungen, soweit sie nach Abzug der Schulden einen Sockelbetrag von 15 % des Unternehmenswertes übersteigen;
 - vermietete oder verpachtete Grundstücke mit Ausnahme von Grundstücken, die dem Absatz eigener Produkte dienen (z. B. Brauereigrundstücke mit verpachteten Gaststätten), und von Grundstücken im Rahmen einer Betriebsaufspaltung;
 - Wertpapiere und vergleichbare Forderungen (außer bei Banken, Versicherungen);
 - Kunstgegenstände, Briefmarkensammlungen, Oldtimer, Yachten, Segelflugzeuge und ähnliche Gegenstände;
 - Vermögen bis zur Höhe von Altersversorgungsverpflichtungen wird nicht zum Verwaltungsvermögen gerechnet;
 - bei Anwendung der Steuerbefreiung von 85 % darf das Verwaltungsvermögen 90 % des Unternehmenswertes nicht überschreiten;

- wird die Steuerbefreiung von 100 % gewählt, darf das Verwaltungsvermögen 20 % nicht überschreiten;
- für Unternehmen mit Kapitalbindung bzw. mit Verfügungsbeschränkungen für die Erben kann ein Abschlag von bis zu 30 % des Abfindungswertes gewährt werden. Voraussetzung hierfür ist die Einhaltung einer Entnahme-/Ausüttungsgrenze von 37,5 % des Gewinns nach Abzug der Einkommensteuer sowie die Einhaltung gesellschaftsrechtlich geregelter Verfügungsbeschränkungen bei der Anteilsübertragung auf Angehörige und Mitgesellschafter. Diese Beschränkungen müssen 2 Jahre vor dem Steuerfall und 20 Jahre danach eingehalten werden;
- für noch verbleibende Erbschaftsteuer im Todesfall Stundungsmöglichkeit mit jährlichen Ratenzahlungen über 7 Jahre. Ab dem 2. Jahr erfolgt eine Verzinsung mit 6 % p. a.;
- für das sogen. „Großvermögen“ (über EUR 26 Mio. je Erwerbsfall) bleibt es wahlweise bei der Verschonungsbedarfsprüfung oder dem Abschmelzen des Verschonungsabschlags.

Die neue Fassung soll bereits am 1. Juli 2017 in Kraft treten.

Nach den Erfahrungen mit dem bisherigen ErbStG seit 1974 muss damit gerechnet werden, dass auch diese Neufassung früher oder später vom Bundesverfassungsgericht (BVerfG) überprüft wird. Es bleibt aber die Hoffnung, dass sich der jetzt gefundene Kompromiss als verfassungskonform erweist.



Jürgen Dräger
Wirtschaftsprüfer,
Steuerberater

WENN EHEGATTEN VERMÖGEN ÜBERTRAGEN: ACHTUNG, SCHENKUNGSTEUER!

Überträgt ein Ehegatte Vermögen von seinem Konto auf ein Konto des anderen Ehegatten, liegt grundsätzlich ein schenkungsteuerpflichtiger Erwerb vor. Dies gilt nicht, wenn dem empfangenden Ehegatten das Guthaben im Innenverhältnis bereits ganz oder teilweise zuzurechnen war. Dafür trägt er die Feststellungslast.

Hintergrund: Der Ehemann (E) eröffnete bei einer Schweizer Bank ein auf ihn allein lautendes Konto, für das die Ehefrau (F) eine Vollmacht besaß. Später eröffnete auch F bei der Bank ein auf sie allein lautendes Konto. Auf dieses übertrug E den gesamten Vermögensstand seines Kontos in Höhe von EUR 800.000.

F erklärte einen steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von EUR 400.000, da ihr die Hälfte des Vermögens bereits vor der Übertragung zugestanden habe. Das Finanzamt legte dagegen

bei der Berechnung der Schenkungsteuer den gesamten übertragenen Vermögenswert von EUR 800.000 zugrunde. Das FG Nürnberg schloss sich dieser Auffassung an, da F kein entsprechendes Treuhand- oder Ehegatteninnenverhältnis nachgewiesen habe. Vor dem BFH hatte F ebenfalls keinen Erfolg.

Bei einem Einzelkonto ist in der Regel davon auszugehen, dass dem Kontoinhaber das Guthaben allein zusteht. Das gilt grundsätzlich auch bei Ehegatten. Diese können jedoch im Innenverhältnis eine Bruchteilsberechtigung des Ehegatten, der nicht Kontoinhaber ist, vereinbaren. Leisten z. B. beide Ehegatten Einzahlungen auf ein Konto und sind sie sich einig, dass die Ersparnisse beiden zugutekommen sollen, steht ihnen die Forderung gegen die Bank im Innenverhältnis zu gleichen Anteilen zu.

Im vorliegenden Fall war jedoch das Guthaben des E nur ihm als Einzelinhaber des Kontos zuzurechnen. F konnte nicht nachweisen, dass ihr nach einer Absprache mit E die Hälfte zugestanden habe und E ihre Beteiligung lediglich treuhänderisch für sie verwaltet habe. Zwar gab F an, Geld von ihrem eigenen Konto abgehoben und dann auf das Konto des E eingezahlt zu haben. Diese Angaben erwiesen sich jedoch als widersprüchlich.

STEUERBEFREIUNG FÜR FAMILIENHEIME ENTFÄLLT RÜCKWIRKEND

Das FG Hessen hat entschieden, dass die Steuerbefreiung für Familienheime rückwirkend entfällt, wenn der Erwerber innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb seine Eigentümerstellung überträgt, auch wenn er das Familienheim im Rahmen eines Nießbrauchs oder Wohnrechts weiterbenutzt. Dies gilt auch für die unentgeltliche Übertragung des Familienheims durch den Erben auf seine Kinder innerhalb der 10-Jahres-Frist.

„Weiterhin muss das bebaute Grundstück beim Erwerber unverzüglich zu eigenen Wohnzwecken bestimmt sein.“

Grundsätzlich gibt es eine Steuerbefreiung für ein bebautes Grundstück, wenn der Erblasser bis zum Erbfall darin eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat oder aus zwingenden Gründen an einer Selbst-

nutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert war. Weiterhin muss das bebaute Grundstück beim Erwerber unverzüglich zu eigenen Wohnzwecken bestimmt sein (Familienheim). Die Steuerbefreiung kann für die Vergangenheit entfallen, wenn der Erwerber das Familienheim innerhalb der 10-Jahres-Frist nicht mehr selbst zu Wohnzwecken nutzt. Ausnahme: Er wird aus zwingenden Gründen an der Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert.

In dem der Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt gewährte das Finanzamt dem Kläger den erbschaftsteuerfreien Übergang des Familienheims. Der Kläger wurde 2009 Alleinerbe eines bebauten Grundstücks. Das darauf befindliche Einfamilienhaus wurde von seiner Mutter bis zu ihrem Umzug in ein Altenpflegeheim selbst genutzt und nach ihrem Tod von dem Kläger und seiner Ehefrau zu eigenen Wohnzwecken genutzt. Im Jahr 2013 übertrug der Kläger das Grundstück jeweils zur Hälfte an seine beiden Kinder. Mit der Übertragung behielt sich der Kläger ein Nießbrauchrecht am Grundstück und ein Dauerwohnrecht zugunsten seiner Ehefrau vor.

Das Finanzamt kam zu der Auffassung, dass durch die Weiterübertragung an die Kinder die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung des Familienheims trotz Nießbrauchvorbehalt entfallen seien.

Der Kläger argumentierte dagegen, dass gemäß dem gesetzlichen Nachversteuervorbehalt die Steuerbefreiung nur wegfällt, wenn der Kläger das Familienheim nicht mehr selbst nutzt. Die Regelung bestimme aber nicht, dass der Kläger weiterhin Eigentümer des Grundstücks bleiben muss. In der Literatur gibt es unterschiedliche Auffassungen darüber, ob ein Eigentümerwechsel für die Steuerbefreiung schädlich ist, wenn weiterhin ein Miet- oder Nießbrauchrecht des Erben besteht.

Das FG Hessen wies die Klage als unbegründet zurück. Zwar sehe der gesetzliche Wortlaut keine Beibehaltung der Eigentümerstellung vor, aber die über den Wortlaut hinausgehende Auslegung spreche dafür, dass während der 10-Jahres-Frist der Erwerber das Familienheim bewohnen und Eigentümer dieses Familienheims sein muss.

UMSATZSTEUER

VORSTEUERABZUG BEI HOLDINGGESELLSCHAFTEN

Der BFH hat in seinem Urteil vom 1. Juni 2016 entschieden, dass einer mit der Verwaltung einer Tochtergesellschaft betrauten geschäftsleitenden

Holding der Vorsteuerabzug in voller Höhe zusteht, soweit die Vorsteuerbeträge mit dem Erwerb dieser Beteiligung zusammenhängen. Zudem

hat der BFH klargestellt, dass auch eine GmbH & Co. KG eine Organgesellschaft im Rahmen der umsatzsteuerlichen Organschaft sein kann.

Im Streitfall beauftragte eine Holding in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG (Klägerin) einen Dritten mit der Einwerbung von Kapital, um den Erwerb von Beteiligungen an Tochtergesellschaften (ebenfalls GmbH & Co. KGs) zu finanzieren. Die Holding erbrachte an diese Tochtergesellschaften administrative und verwaltende Tätigkeiten. Der Vorsteuerabzug aus den Eingangsrechnungen für die Einwerbung von Kapital wurde der Klägerin anteilig versagt.

Der BFH berief sich bei seiner Entscheidung, dass der Klägerin der volle Vorsteuerabzug zusteht, auf Grundsätze des Europäischen Gerichtshofs (EuGH). Danach ist die Vor-

steuer auf Kosten, die mit dem Erwerb von Beteiligungen an Tochtergesellschaften zusammenhängen, vollständig abziehbar, sofern es sich bei den Tätigkeiten der Holding nicht um steuerfreie Tätigkeiten handelt. Werden verwaltende Tätigkeiten nur gegenüber einigen Tochtergesellschaften übernommen und damit gegenüber den übrigen Tochtergesellschaften keine wirtschaftlichen Tätigkeiten erbracht, sind die Vorsteuerbeträge nach allgemeinen Grundsätzen entsprechend dem Anteil der wirtschaftlichen Tätigkeiten abziehbar. Die administrativen und verwaltenden Tätigkeiten der Holdinggesellschaft gegenüber ihren Tochtergesellschaften stellen wirtschaftliche Tätigkeiten dar,

die auch der Umsatzsteuer unterliegen, wenn hierfür ein Entgelt gezahlt wird.

Zudem stellte der BFH fest, dass zwischen der Klägerin und ihren Tochtergesellschaften ein Organschaftsverhältnis vorliegen könne. Hierüber hatten wir Sie bereits im Mai-Newsletter informiert.



Kristina Baumgart
Steuerberaterin

ANSCHRIFT IN DER RECHNUNG

Der BFH hat in zwei Verfahren den EuGH angerufen, damit dieser klärt, ob der leistende Unternehmer in seiner Rechnung die Anschrift angeben muss, unter der er wirtschaftlich aktiv ist, oder ob es genügt, dass er eine Anschrift angibt, unter der er lediglich postalisch erreichbar ist.

Hintergrund: Der Vorsteuerabzug eines Unternehmers setzt voraus, dass er über eine ordnungsgemäße Rechnung des leistenden Unternehmers verfügt. Nach dem Umsatzsteuergesetz muss der leistende Unternehmer in der Rechnung seinen vollständigen Namen und seine vollständige Anschrift angeben.

In beiden Fällen ging es jeweils um einen Kfz-Händler, der die Vorsteuer aus den Rechnungen eines Online-Händlers abziehen wollte. Der Online-Händler hatte in den Rechnungen jeweils eine Anschrift angegeben, un-

ter der er zwar postalisch erreichbar, tatsächlich aber nicht wirtschaftlich aktiv war. Der Online-Händler übte seine wirtschaftliche Tätigkeit nämlich an einem anderen Ort aus. Das Finanzamt erkannte den Vorsteuerabzug des Kfz-Händlers nicht an.

Beide für die Umsatzsteuer zuständigen Senate stellten nun sog. Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH, damit das Gericht die Voraussetzungen einer ordnungsgemäßen Rechnung klärt:

- Nach deutschem Recht und der Rechtsprechung des BFH ist die Angabe einer Briefkastenadresse nicht ausreichend. Denn die Rechnungsangaben sollen u.a. auch eine Steuerhinterziehung erschweren. Dieser Zweck wäre aber gefährdet, wenn die Angabe einer Briefkastenadresse genügen würde, durch die die tatsächliche An-

schrift des leistenden Unternehmers verschleiert wird.

- Der EuGH hat in einer aktuellen Entscheidung jedoch anklingen lassen, dass die Angabe der im Handelsregister eingetragenen Anschrift ausreicht, selbst wenn der Unternehmer unter dieser Anschrift wirtschaftlich gar nicht aktiv ist. Daher soll der EuGH jetzt entscheiden, ob die Angabe einer Briefkastenadresse ausreicht.
- Außerdem soll sich der EuGH zu den Rechtsfolgen äußern, falls die Angabe einer Briefkastenadresse nach seiner Ansicht nicht reicht. Es stellt sich dann nämlich die Frage, ob der Leistungs- und Rechnungsempfänger möglicherweise aus Billigkeitsgründen die Vorsteuer geltend machen kann, wenn er an einer Umsatzsteuerhinterziehung des leistenden Unternehmers nicht

beteiligt war und von dieser auch keine Kenntnis hatte. Es muss auch geklärt werden, ob es erforderlich ist, dass der Leistungs- und Rechnungsempfänger alles für ihn Zumutbare getan hat, um die Richtigkeit der Rechnungsangaben zu überprüfen.

Die beiden Umsatzsteuersenate des BFH haben sich offensichtlich abgestimmt und am selben Tag jeweils

ein Vorabentscheidungsersuchen in einem vergleichbaren Fall an den EuGH gerichtet. Die Beantwortung dieser Fragen hat erhebliche Auswirkungen für Unternehmer. In der Praxis kommt es nämlich bei Außenprüfungen immer wieder vor, dass der Prüfer behauptet, die in der Rechnung genannte Adresse des Rechnungsausstellers sei nur eine Briefkastenadresse – mit der Folge, dass der Vor-

steuerabzug versagt wird. Möglicherweise ist der EuGH hier großzügiger als der BFH, allerdings besteht das Risiko, dass der EuGH wie der BFH entscheidet. Das Thema „Anschrift des leistenden Unternehmers“ ist somit nach wie vor mit Vorsicht zu behandeln.

ARBEITSRECHT

AUSSCHLUSSKLAUSELN MIT SCHRIFTFORMERFORDERNIS IN ARBEITSVERTRÄGEN

Ausschlussklauseln sind ein wichtiges Regelungselement in Arbeitsverträgen. Sie verhindern, dass Ansprüche gegenüber dem Arbeitgeber rückwirkend über den Zeitraum der regelmäßigen Verjährung, also praktisch bis zu vier Jahre (§§ 195, 199 BGB), geltend gemacht werden können. Eine typische Fallkonstellation sind etwa Überstunden, wobei Probleme häufig im Zusammenhang mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses entstehen. So könnte ein Arbeitnehmer grundsätzlich bis zu vier Jahre vermeintlich geleistete und abzugeltende Überstunden dokumentieren und nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses versuchen, die entsprechende Vergütung einzuklagen. Um dieses Risiko zu vermeiden bzw. zu reduzieren, regeln Ausschlussklauseln, dass sämtliche Ansprüche aus dem Arbeitsverhältnis jedenfalls verfallen, wenn sie nicht binnen einer bestimmten, mindestens dreimonatigen Frist schriftlich geltend gemacht werden. Zum 1. Oktober 2016 tritt der neue § 309 Nr. 13 BGB

in Kraft, nach dem Ausschlussklauseln unwirksam sind, wenn sie – wie bisher üblich – eine Schriftformklausel enthalten.

1. Neuregelung in § 309 Nr. 13 BGB

Nach dem neuen § 309 Nr. 13 BGB sind u. a. Bestimmungen in allgemeinen Geschäftsbedingungen unwirksam, durch die Erklärungen und Anzeigen, die gegenüber dem Verwender der allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) abzugeben sind, an eine strengere Form als die Textform gebunden sind. Bei Arbeitsverträgen handelt es sich in aller Regel um allgemeine Geschäftsbedingungen, da dessen Klauseln in den seltensten Fällen individuell ausgehandelt werden. Insofern ist die Neuregelung auf Arbeitsverträge grundsätzlich anwendbar.

2. Tarifliche Ausschlussklauseln

Auf Tarifverträge sind die Regelungen der AGB-Kontrolle (§§ 305 ff. BGB)

gemäß § 310 Abs. 4 S. 1 BGB hingegen nicht anwendbar. Dementsprechend greift auch die Neuregelung in § 309 Nr. 13 BGB nicht in Bezug auf Ausschlussklauseln in Tarifverträgen.

Problematisch ist allerdings die in der Praxis übliche Bezugnahme auf Tarifverträge bzw. tarifvertragliche Ausschlussfristen durch eine entsprechende Klausel im Arbeitsvertrag. Insofern wird künftig auch die Bezugnahmeklausel im Arbeitsvertrag eine Beschränkung auf die Textform erfordern, um wirksam zu bleiben. Andernfalls könnte die Regelung in § 309 Nr. 13 BGB durch die Bezugnahme auf die tariflichen Ausschlussklauseln umgangen werden.

3. Altverträge

Ausschlussklauseln in Arbeitsverträgen, die bereits vor dem Inkrafttreten des § 309 Nr. 13 BGB vereinbart worden sind, also vor dem 1. Oktober 2016, bleiben jedenfalls wirksam. Gemäß Art. 229 § 37 EGBGB gilt

die Vorschrift nicht für „Schuldverhältnisse“, die vor dem 1. Oktober 2016 entstanden sind. Nach diesem Wortlaut könnte man also in einem bereits bestehenden Arbeitsverhältnis auch ab dem 1. Oktober 2016 noch wirksam die Schriftform in einer Ausschlussklausel verlangen. Allerdings handelt es sich dabei offensichtlich um ein Versehen des Gesetzgebers. Richtigerweise muss man Art. 229 § 37 EGBGB so verstehen, dass er nicht Schuldverhältnisse, sondern Vereinbarungen meint. Auch wenn im Rahmen bereits bestehender Arbeitsverträge Ausschlussklauseln ergänzt werden, unterliegen diese dem Maßstab des § 309 Nr. 13 BGB. Umstritten ist derzeit, ob Ausschlussklauseln auch dann an § 309 Nr. 13

BGB zu messen sind, wenn in einem bestehenden Arbeitsverhältnis dessen Inhalt geändert wird. Vor diesem Hintergrund sollte vorsichtshalber jedenfalls dann, wenn der Inhalt des Arbeitsverhältnisses substantiell verändert wird (Arbeitszeiten, Tätigkeit etc.), auch die Ausschlussklausel angepasst werden.

4. Geschäftsführeranstellungsverträge

Zu klären sein wird ferner, inwieweit auch Ausschlussklauseln von Geschäftsführern gemäß § 309 Nr. 13 BGB unwirksam sein können. § 309 Nr. 13 BGB wird auf solche Geschäftsführer anzuwenden sein, bei denen es sich um Verbraucher handelt. Das sind in aller Regel Fremdgeschäfts-

führer. Gleichwohl sollte man künftig in allen Geschäftsführeranstellungsverträgen die Textform genügen lassen, um das Risiko der Unwirksamkeit der Klausel auszuschließen.

Dr. Patrick Zeising
Partner,
Rechtsanwalt,
Fachanwalt für Arbeitsrecht



Daniel-René Weigert
Rechtsanwalt



RECHNUNGSLEGUNG NACH HANDELSRECHT, STEUERRECHT UND IFRS

NEUREGELUNGEN BEI DER AKTIVIERUNG STEUERLICHER HERSTELLUNGSKOSTEN

Mitte Mai 2016 wurde vom Deutschen Bundestag das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens (StModernG) beschlossen. Mit diesem Gesetz wurden auch die Regelungen zur Ermittlung der steuerlichen Herstellungskosten in § 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG verändert. Mit der Neuregelung wird das im BMF-Schreiben vom 25. März 2013 geregelte Einbeziehungsrecht für nicht produktionsbezogene Herstellungskosten, also insbesondere für allgemeine Verwaltungskosten, gesetzlich festgeschrieben und damit die seit 2012 bestehende rechtliche Unsicherheit beseitigt. Die Aktivierung wirkt

sich insbesondere bei den fertigen und unfertigen Erzeugnissen eines Unternehmens aus.

Mit den einkommensteuerlichen Änderungsrichtlinien 2012 (EStÄR 2012) erklärte die Finanzverwaltung die angemessenen Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung, die angemessenen Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs sowie für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung zu Pflichtbestandteilen der steuerlichen Herstellungskosten.

Die Praxis stellte diese Ausweitung des rein steuerlichen Herstellungskostenbegriffs in Frage und hat die sich aus den EStÄR 2012 abzuleitende Verpflichtung, Kosten z. B. der Administration des Rechnungswesens einschließlich der Debitorenbuchhaltung und des Controllings, des Einkaufs, des Betriebskindergartens oder der Zuführungen zur betrieblichen Pensionsverpflichtung anteilig ergebniserhöhend zu aktivieren, überwiegend ignoriert, zumal die Herleitung einer solchen Verpflichtung sich nicht aus dem Gesetz ergab und es sich bei diesen Kostenelementen um Wahlaktivierungen handelt.

Zum besseren Verständnis der Neuregelungen sollen zunächst die Bestandteile der handelsrechtlichen Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 HGB dargestellt werden, die seit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz folgende Kosten verpflichtend umfassen:

- Materialeinzelkosten
- Fertigungseinzelkosten
- Sondereinzelkosten der Fertigung
- Materialgemeinkosten
- Fertigungsgemeinkosten
- Untergrenze der Herstellungskosten

Darüber hinaus besteht handelsrechtlich ein Wahlrecht zur Einbeziehung von angemessenen Teilen der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen sowie für die betriebliche Altersversorgung (nicht produktionsbezogene Gemeinkosten). Ein explizites Verbot gilt für den Ansatz von Forschungs- und Vertriebskosten. Das Einbeziehungswahlrecht wird nunmehr durch den geänderten § 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG gesetzlich kodifiziert und die in den EStÄR 2012 enthaltene Verpflichtung zur Aktivierung damit aufgehoben. Im § 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG heißt es nun:

„Bei der Berechnung der Herstellungskosten brauchen angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung im Sinne des § 255 Absatz 2 Satz 3 des Handelsgesetzbuchs nicht einbezogen zu werden, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Das Wahlrecht ist bei Gewinnermittlung nach § 5 in Übereinstimmung mit der Handelsbilanz auszuüben.“

Künftig gilt, dass die Handhabung in der Handelsbilanz (Ausübung des Wahlrechts in Richtung Aktivierung oder Nichtaktivierung) auch über die steuerliche Handhabung entscheidet, so dass der Steuerpflichtige über seine Wahlrechtsausübung in der Handelsbilanz festlegt, ob er auch steuerlich die Wahlkostenbestandteile aktivieren muss oder nicht.

Wenn ein Unternehmen also handelsrechtlich in Ausübung des entsprechenden Wahlrechts die Aktivierung von Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen sowie für die betriebliche

Altersversorgung (nicht produktionsbezogenen Gemeinkosten) vornimmt, wird es diese auch steuerlich aktivieren müssen. Wer hingegen diese Kostenbestandteile handelsrechtlich nicht als Teil der Herstellungskosten aktiviert, wird dies auch steuerlich nicht praktizieren müssen.

Das Gesetz tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft. Wer also den EStÄR 2012 folgend gewinnerhöhend Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie Kosten für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen sowie für die betriebliche Altersversorgung (nicht produktionsbezogene Gemeinkosten) in der Handels- und Steuerbilanz angesetzt hat, kann nun dies ergebnisvermindernd wieder rückgängig machen. Die Durchbrechung der handelsrechtlich angeordneten Bilanzierungsstetigkeit ist aus steuerlichen Gründen in diesem Zusammenhang jedenfalls zulässig.

Andrew Grums
Wirtschaftsprüfer,
Steuerberater



NEUREGELUNGEN ZUR LEASINGBILANZIERUNG IN DEN IFRS

Der Leasingstandard IFRS 16, man könnte ihn auch als Standard zur Regelung der Bilanzierungsfolgen von Mietverhältnissen bezeichnen, ist nach zehnjähriger Bearbeitung am 13. Januar 2016 verabschiedet worden. Er ist für Unternehmen, die nach internationalen Rechnungslegungsvorschriften bilanzieren, verpflichtend für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen. Eine frühere Anwendung ist möglich, soweit der ebenfalls neue Standard IFRS 15, Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden, in gleicher Weise vorzeitig angewendet wird.

Auch wenn der Erstanwendungszeitpunkt noch in einiger Zukunft liegt und nur die nach internationalen Standards bilanzierenden Gesellschaften unmittelbar betrifft, empfiehlt es sich aufgrund der konzeptionell völlig neu gestalteten Abbildung von Leasing- bzw. Mietverhältnissen, das Thema frühzeitig zu adressieren. Dies auch vor dem Hintergrund, dass Auswirkungen auf die handelsrechtliche Bilanzierung von jenem Unternehmen möglich sind, die nicht nach internationalen Standards bilanzieren. Die sonstigen finanziellen Verpflichtungen im Anhang werden für die Art, in der Banken einen Jahresabschluss lesen und nachfolgend die Kreditwürdigkeit beurteilen, auch für HGB-Bilanzierer ein neues Gewicht bekommen.

IFRS 16 regelt die Bilanzierung von Leasing- bzw. Mietverhältnissen sowohl beim Leasinggeber bzw. Vermieter als auch beim Leasingnehmer bzw. Mieter. Während sich die Bilanzierung beim Leasinggeber gegenüber den bisherigen Regelungen des IAS 17

nur geringfügig ändert, wurde die Bilanzierung beim Mieter bzw. Leasingnehmer konzeptionell vollständig geändert. Mit der Einführung des sog. Nutzungsrechtansatzes, auch „Right-of-Use-Approach“ genannt, werden zukünftig grundsätzlich sämtliche Leasing- bzw. Mietverhältnisse bilanzwirksam abgebildet. Die nach IAS 17 vorzunehmende Unterscheidung zwischen Finanzierungsleasing und Operating-Leasing, also dem klassischen Leasing- und dem klassischen Mietvertrag, entfällt, mit der Folge, dass Mieterträge und Aufwendungen aus abgeschlossenen Mietverträgen sich nicht nur in Gewinn- und Verlustrechnung wiederfinden, wie gegenwärtig praktiziert, sondern es auch zu einer Erfassung in der Bilanz kommt.

IFRS 16 sieht zunächst ein sogenanntes Control-Konzept zur Abgrenzung von Leasing- und Dienstleistungsverträgen vor. Ein Leasingvertrag liegt immer dann vor, wenn das Recht zur Beherrschung eines Vermögensgegenstands gegen Entgelt vom Leasinggeber auf den Leasingnehmer übertragen wurde. Beispielsweise liegt ein solches Recht vor, wenn der Leasingnehmer das Entscheidungsrecht über die Art und den Zweck der Nutzung hat, was zum Beispiel der Fall ist, wenn ein Gebäudemietvertrag abgeschlossen oder eine Maschine geleast wird.

Werden danach Verträge als Leasingverträge eingeordnet, erfolgt deren Abbildung grundsätzlich on-balance, d. h., beim Leasingnehmer oder Mieter hat der Abschluss eines mehrjährigen Mietvertrags bereits am Tag des Abschlusses des Miet- oder Leasingvertrags eine bilanzielle Konsequenz und es ist auf der Aktivseite ein

Nutzungsrecht und auf der Passivseite eine im Betrag gleiche Leasingverbindlichkeit zu bilanzieren. Nutzungsrecht und Leasingverbindlichkeit werden dabei zum Zugangszeitpunkt bzw. zum Abschlussdatum des Mietvertrags in Höhe der diskontierten künftigen Mieten bzw. Leasingzahlungen angesetzt. Die Berechnung des Barwerts erfolgt zu dem Zinssatz, der dem Leasingverhältnis bei der Kalkulation durch den Leasinggeber bzw. Vermieter zugrunde gelegt wurde. Ist dieser – wie in der Praxis häufig – nicht ermittelbar, ist der sog. Grenzfremdkapitalzinssatz, d. h. der zu zahlende Zins eines fiktiven fremdfinanzierten Kaufs des Vermögenswertes durch den Mieter, zu verwenden. Neben den diskontierten Leasingzahlungen sind gegebenenfalls

„Die dargestellten Änderungen können in Abhängigkeit von der Häufigkeit und der Größenordnung von Leasingvereinbarungen erhebliche Auswirkungen auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage haben.“

weitere direkt zurechenbare Kosten oder anfallende Rückbau- oder Reaktivierungsverpflichtungen in der Kalkulation zu berücksichtigen. In der

Folgebewertung wird das Nutzungsrecht in der Regel über die Dauer des Leasingvertrags linear abgeschrieben, während die Leasingverbindlichkeit unter Anwendung der Effektivzinsmethode wie ein Annuitätendarlehen fortzuschreiben ist.

Das aktivierte Nutzungsrecht und die passivierte Leasingverbindlichkeit sind entweder jeweils als eigene Position in der Bilanz auszuweisen oder, falls ein gesonderter Ausweis unterbleibt, also das Nutzungsrecht im Anlagevermögen und die Leasingverbindlichkeit unter den sonstigen Verbindlichkeiten oder den Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten ausgewiesen wird, im Anhang zu erläutern.

Ausnahmen von der dargestellten Bilanzierung bestehen für sogenannte

Short-Term-Leases (Mietverträge mit einer Laufzeit von nicht mehr als zwölf Monaten) sowie Leasingverhältnisse mit geringem Wert (Richtgröße USD 5.000), für die ein Aktivierungswahlrecht vorgesehen ist.

Die dargestellten Änderungen können in Abhängigkeit von der Häufigkeit und der Größenordnung von Leasingvereinbarungen erhebliche Auswirkungen auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage haben. Erhebliche Auswirkungen sind beispielsweise im Filialeinzelhandel in gemieteten Immobilien, bei Fluggesellschaften sowie für die Abbildung von Immobilienmietverträgen oder von Charterverträgen für eingecharterte Schiffe zu erwarten. Neben der veränderten Darstellung der Vermögenslage durch den erheblichen An-

stieg der in der Bilanz ausgewiesenen Finanzschulden und dem Anstieg der Bilanzsummen werden auch die Kennzahlen der Ertragslage berührt. Beispielsweise werden die neuen Leasingregelungen zu einem Anstieg des EBITDA (earnings before interest, taxes, depreciation and amortization) führen, da Mietaufwendungen für diese Kennzahl in der Vergangenheit nicht zu bereinigen waren, die nun im Gegenzug entstehenden Abschreibungen zukünftig hingegen schon.



Christian Kampmeyer
Partner,
Wirtschaftsprüfer,
Steuerberater



KOMMENTAR VON TOBIAS MÜLLER

NEUREGELUNG DER VERLUSTVERRECHNUNG BEI KÖRPERSCHAFTEN

Bei vielen Start-ups fallen in der Anfangsphase Verluste an, die zur Erhaltung der Liquidität mit den später hoffentlich entstehenden Gewinnen verrechnet werden sollen. Werden nach der zu Verlusten führenden Anfangsphase neue Kapitalgeber gefunden, dann scheitert die Verlustnutzung in der Regel an der geltenden Begrenzung nach § 8c KStG. Nach dieser Vorschrift entfällt bei einem Anteilseignerwechsel von mehr als 50 % der Verlustvortrag vollständig, beim Wechsel zwischen 26 % und 50 % anteilig. Um die Fortführung der begonnenen Geschäftstätigkeit auch von steuerlicher Seite zu unterstützen, hat die Bundesregierung am 14. September 2016 einen Gesetzentwurf auf den parlamentarischen Weg gebracht, der die Verlustverrechnung auch bei einem Anteilseignerwechsel für Kapitalgesellschaften über den bisherigen Rahmen hinaus ermöglichen soll.

Der neue § 8d KStG sieht für Körperschaften, die ihren Geschäftsbetrieb seit der Gründung oder seit mindestens 3 Jahren in derselben Art betrieben haben, auf Antrag vor, dass trotz qualifiziertem Anteilseignerwechsel (mehr als 50 %) der Verlustvortrag unverändert fortgeführt werden kann.

Die Fortführung und spätere Verrechnung eines Verlustes erfordern allerdings das Einhalten folgender Bedingungen:

- Es muss derselbe Geschäftsbetrieb wie vor dem Anteilseignerwechsel fortgeführt werden. Ob dies zutrifft, soll nach Ansicht

der Regierung nach qualitativen Merkmalen festgestellt werden. Hierzu gehören die angebotenen Dienstleistungen und Produkte, die damit bedienten Märkte, der Kunden- und Lieferantenkreis und sogar die Qualifikation der Arbeitnehmer.

- Es darf kein zusätzlicher Geschäftsbetrieb mit anderer Zweckbestimmung aufgenommen werden.
- Die Gesellschaft darf sich nicht an einer Mitunternehmerschaft beteiligen.
- Auf die Gesellschaft dürfen auch keine Wirtschaftsgüter unter dem gemeinen Wert übertragen werden.
- Schließlich darf die Körperschaft nicht Organträger sein oder werden.

Die Fortführung des Verlustes gilt auch bei der Gewerbesteuer.

Diese Neuregelung wird nur auf Antrag gewährt, der mit der Steuererklärung für das Jahr des Anteilseignerwechsels zu stellen ist. Diese Wahlmöglichkeit ist bereits für Verluste vorgesehen, die zum 31. Dezember 2016 bei einem Anteilseignerwechsel in 2016 vorhanden sind.

Der Gesetzentwurf kann sicherlich in verschiedenen Fällen die Nachteile und Schwächen des bestehenden § 8c KStG ausgleichen, weist aber wiederum streitanfällige Regelungen auf. So wird man den Begriff

des „Geschäftsbetriebes“ trotz der im Gesetzentwurf beigefügten Merkmale zur Auslegung ganz unterschiedlich verstehen können. Bei einem Betrieb in der Anlaufphase werden wohl häufig aus den Anfangsfehlern Konsequenzen gezogen, die auch Veränderungen des Geschäftsmodells zur Folge haben können. Sind das zum Verlustfortfall führende Veränderungen? Wie verhält es sich bei Kapitalzuführungen in Etappen? Kann § 8d KStG mehrfach in Anspruch genommen werden?

Trotz dieser Ungewissheiten ist der Gesetzentwurf zu begrüßen, vielleicht werden auch im endgültigen Gesetzestext Anregungen der Verbände zur Klarstellung und Erweiterung zu finden sein.



Tobias Müller
Partner,
Steuerberater

IN EIGENER SACHE

SEBASTIAN SIEPMANN VERSTÄRKT SANIERUNGS- UND INSOLVENZBERATUNG

Seit 1. Oktober 2016 unterstützt uns Sebastian Siepmann als Partner und Rechtsanwalt im insolvenz- und sanierungsrechtlichen Bereich. Aufgrund seiner langjährigen Erfahrung und umfassenden Kompetenz ist Sebastian Siepmann eine wertvolle Erweiterung unseres Teams, und wir freuen uns sehr, dass wir ihn für unsere Kanzlei gewinnen konnten. Mit seiner Ernennung bauen wir unsere Expertise in der Sanierungs- und Insolvenzberatung weiter aus und runden unser Beratungsangebot ab.

Sebastian Siepmann war zuvor fast neun Jahre lang im Restrukturierungs- und Insolvenzbereich sowie im Banking-Bereich von Freshfields Bruckhaus Deringer in Hamburg und München tätig. Zu seinen Schwerpunkten gehören die Sanierungs-, Krisen- und Insolvenzberatung sowie die Beratung bei Refinanzierungen und komplexen finanziellen Restrukturierungen. Darüber hinaus bringt der 38-jährige Jurist umfangreiche Erfahrung in der Beratung und Vertretung in insolvenzanfechtungsrechtlichen

Angelegenheiten und sonstigen insolvenzspezifischen Rechtsstreitigkeiten sowie der Sicherheitenverwertung in- und außerhalb der Insolvenz mit.

Neuer Partner
seit 1. Oktober 2016:
Sebastian Siepmann
Rechtsanwalt



STEUERTERMINE NOVEMBER UND DEZEMBER 2016

TERMIN	STEUERART	ZAHLUNG FÜR	ZAHLUNGSGRUNDLAGE	BEMERKUNGEN
10. NOVEMBER	1. Lohnsteuer/Kirchensteuer	Oktober 2016	Steueranmeldung	Monatszahler
	2. Umsatzsteuer	Oktober 2016	Steuervoranmeldung	Monatszahler
15. NOVEMBER	1. Gewerbesteuer	4. Quartal	Steuerbescheid oder Vorauszahlungsbescheid	
	2. Grundsteuer	4. Quartal	Steuerbescheid	
12. DEZEMBER	1. Einkommensteuer/ Kirchensteuer	4. Quartal	Steuerbescheid oder Vorauszahlungsbescheid	
	2. Körperschaftsteuer	4. Quartal	Steuerbescheid oder Vorauszahlungsbescheid	
	3. Lohnsteuer/Kirchensteuer	November 2016	Steueranmeldung	Monatszahler
	4. Umsatzsteuer	November 2016	Steuervoranmeldung	Monatszahler

IMPRESSUM Herausgeber: Möhrle Happ Luther Partnerschaft mbB, Jürgen Dräger, Kristina Baumgart, Brandstwiete 3, 20457 Hamburg

Die oben stehenden Texte sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wechsel der Rechtsmaterie machen es jedoch notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.

Die Texte vermögen eine Beratung im Einzelfall nicht zu ersetzen.

MÖHRLE HAPP LUTHER Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
MÖHRLE HAPP LUTHER GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
MÖHRLE HAPP LUTHER Partnerschaft mbB
WIRTSCHAFTSPRÜFER STEUERBERATER RECHTSANWÄLTE