

01/2018
aktuell

BeraterDepesche

praxisrelevante entwicklungen · gesetze · erlasse
gerichtsentscheidungen · einzelfragen

Gesetze und Verordnungen

- Buchung von EC-Kartenumsätzen in der Kassenführung als formeller Buchführungsmangel
- Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften (§ 8c KStG)
- Anschaffungsnahe Herstellungskosten i.S. von § 6 Absatz 1 Nr. 1a EStG
- Steuerliche Behandlung von Reisekosten und Reisekostenvergütungen bei betrieblich und beruflich veranlassten Auslandsreisen ab 01.01.2018

Urteile des BFH und der Finanzgerichte

- Keine Begünstigung von Sanierungsgewinnen vor Inkrafttreten des § 3a EStG
- Vorlage zum BVerfG: Rechnungszinsfuß von 6% für Pensionsrückstellungen verfassungswidrig?
- Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko bei einer GmbH & Still
- Verein zur Förderung der Open-Source-Software als Zweckbetrieb

Gesetze und Verordnungen

Buchung von EC-Kartenumsätzen in der Kassenführung als formeller Buchführungsmangel

In Betrieben mit Bargeldverkehr nutzen Kunden häufig die Möglichkeit, ihre Zahlungen bargeldlos mittels EC-Karte abzuwickeln. Das **BMF** hat sich nun mit **Schr. v. 16.08.2017, IV A 4 - S 0316/13/10003-09**, zur Buchung dieser EC-Kartenumsätze in der Kassenführung geäußert. Nach bisheriger Praxis wird regelmäßig der Gesamtbetrag aller täglichen Umsätze (inklusive der bargeldlosen Geschäftsvorfälle mit EC-Karte) im Kassenbuch aufgezeichnet, und die EC-Zahlungen werden quasi als „Ausgabe“ wieder ausgetragen. Zu einem späteren Zeitpunkt wird sodann der Gesamtbetrag entsprechend im Kassenkonto gebucht, und die EC-Kartenumsätze werden über das Geldtransitkonto ausgebucht (durchlaufender Posten).

Nach Auffassung des **BMF** stellt die Erfassung unbarer Geschäftsvorfälle im Kassen-

buch jedoch einen formellen Mangel dar, weil sie dem Grundsatz der Wahrheit und Klarheit einer kaufmännischen Buchführung widerspreche. Im Kassenbuch seien nur Bareinnahmen und -ausgaben zu erfassen. Bare und unbare Geschäftsvorfälle seien daher zwingend getrennt zu buchen. Die für die Praxis umständliche Erfassung der EC-Kartenumsätze in einer Zusatzspalte oder einem gesonderten Nebenbuch zum Kassenbuch wäre jedoch mit einem deutlich erhöhten – und nach Ansicht des **DStV** unangemessenen – Arbeitsaufwand verbunden. Zudem wäre eine Verprobung der später auf dem Umsatzsteuerkonto gebuchten Steuerbeträge mit den Erlösen erschwert bzw. unmöglich (z.B. wenn unterschiedliche Steuersätze zur Anwendung kommen).

Beraterhinweise

Nach dem **BMF**-Schreiben zu den **GoBD** vom 14.11.2014, **BStBl I, 1450**, stellt die nicht getrennte Verbuchung von baren und unbaren Geschäftsvorfällen bei genügender Kennzeichnung ausdrücklich keinen Verstoß gegen die Grundsätze der Wahrheit und Klarheit dar (vgl. Rz. 55). Nach dem Verständnis des **DStV** liegt bei der Ausbuchung der EC-Kartenumsätze über das Geldtransitkonto verbunden mit der vorangegangenen Austragung der EC-Kartenumsätze aus dem Kassenbuch solch eine „genügende Kennzeichnung“ vor. Bleibt zu hoffen, dass auch das **BMF** dieser Ansicht folgt, damit Unternehmen nicht zusätzlich belastet werden.

Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften (§ 8c KStG)

Nach langem Warten hat das **BMF** nun doch noch vor Jahresende mit **Schr. v. 28.11.2017, IV C 2 - S 2745-a/09/10002:004**, das aktualisierte Anwendungsschreiben zur Verlustabzugsbeschränkung bei Körperschaften nach § 8c KStG veröffentlicht.

Hierin stellt das **BMF** ausführlich seine Rechtsauffassung zu Streitfragen u.a. zum unterjährigen Beteiligungserwerb sowie zu den Ausnahmetatbeständen im Zusammenhang mit der viel diskutierten Verlustabzugsbeschränkung dar. Die zur

Anwendung des § 8c KStG enthaltenen Grundsätze sind auch auf gewerbsteuerliche Fehlbeträge uneingeschränkt

anzuwenden. Im Hinblick auf bestehende gewerbsteuerliche Besonderheiten nimmt das BMF mit weiterem Schr. v.

29.11.2017, IV C 2 - G 1427/15/10001, gesondert Stellung.

Beraterhinweise

Das aktualisierte Schreiben ersetzt das BMF-Schr. v. 04.07.2008, BStBl. I, 736. Zu beachten bleibt, dass im Hinblick auf den Beschluss des BVerfG vom 29.03.2017, 2 BvL 6/11, § 8c Satz 1 KStG a.F. (bzw. § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG n.F.) für unmittelbare Beteiligungserwerbe vor dem 01.01.2016 bis zu einer gesetzlichen Neuregelung vorerst nicht anwendbar ist. Auf mittelbare Beteiligungserwerbe scheint die Finanzverwaltung Satz 1 der Vorschrift jedoch weiterhin anwenden zu wollen (vgl. Rz. 66).

Anschaffungsnahe Herstellungskosten i.S. von § 6 Absatz 1 Nr. 1a EStG

Mit Schr. v. 20.10.2017, IV C 1 – S 2171-c/09/10004:006 hat das BMF die Anwendung der BFH-Urteile vom 14.06.2016 (IX R 25/14, IX R 15/15 und IX R 22/15) auf alle offenen Fälle beschlossen. Der BFH hatte mit diesen Urteilen entschieden, dass zu den anschaffungsnahe Herstellungskosten i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG sämtliche Aufwendungen für bauliche Maßnahmen gehören, die im Rahmen einer Instandsetzung und Modernisierung im Zusammenhang mit der Anschaffung

des Gebäudes anfallen. Dazu zählen sowohl originäre Aufwendungen zur Herstellung der Betriebsbereitschaft durch Wiederherstellung funktionsuntüchtiger Gebäudeteile sowie Aufwendungen für eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung des Gebäudes i. S. d. § 255 Abs. 2 S. 1 HGB als auch Schönheitsreparaturen. Soweit der BFH bisher bei Schönheitsreparaturen einen engen räumlichen, zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit den

Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen gefordert hatte, hält er daran nicht mehr fest. Darüber hinaus hatte der BFH klargestellt, dass bei der Prüfung, ob solche Aufwendungen zu anschaffungsnahe Herstellungskosten i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG führen, bei einem aus mehreren Einheiten bestehenden Gebäude nicht auf das gesamte Gebäude, sondern auf den jeweiligen selbständigen Gebäudeteil abzustellen ist, wenn das Gesamtgebäude in unterschiedlicher Weise genutzt wird.

Beraterhinweise

Nach obigen BMF-Schreiben wird es auf Antrag des Steuerpflichtigen jedoch nicht beanstandet, wenn die bisherige BFH-Rechtsprechung zur Behandlung der Schönheitsreparaturen im Zusammenhang mit anschaffungsnahe Herstellungskosten bzw. die bisher von der Finanzverwaltung vertretene Rechtsauffassung, dass eine gebäudebezogene Prüfung der Aufwendungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG vorzunehmen ist, auf Sachverhalte weiter angewendet wird, bei denen der Kaufvertrag bzw. ein ihm gleichstehender Rechtsakt vor dem 01.01.2017 abgeschlossen wurde.

Steuerliche Behandlung von Reisekosten und Reisekostenvergütungen bei betrieblich und beruflich veranlassenen Auslandsreisen ab 01.01.2018

Mit Schr. v. 08.11.2017, IV C 5 - S 2353/08/10006:008, hat das BMF aufgrund des § 9 Abs. 4a S. 5 ff. EStG die

Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungskosten für beruflich und betrieblich veranlassene Aus-

landsdienstreisen ab 01.01.2018 bekannt gemacht.

Beraterhinweise

Die Bekanntgabe der Übersicht des BMF über die Auslands-Pauschbeträge erfolgt jährlich. Änderungen gegenüber dem Vorjahr werden kursiv dargestellt.

Urteile des BFH und der Finanzgerichte

Keine Begünstigung von Sanierungsgewinnen vor Inkrafttreten des § 3a EStG

Wenn ein Sanierungsgewinn dadurch entstanden ist, dass die Schulden vor dem 09.02.2017 erlassen worden sind,

kommt weder eine Einkommensteuerbefreiung dieses Sanierungsgewinns nach § 3a EStG n.F. noch eine Billigkeits-

maßnahme nach den BMF-Schreiben vom 27.03.2003, BStBl I, 240, oder vom 27.04.2017, BStBl I, 741, in Betracht.

BFH Urt. v. 23.08.2017, X R 38/15 und I R 52/14, DStR 2017, 2322, 2326

Die Klägerin erzielte im Streitjahr 2006 einen laufenden Verlust sowie einen außerordentlichen Ertrag aus einem Forderungsverzicht einer der Gläubigerbank im Rahmen ihrer Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Sie beantragte unter Berufung auf das BMF-Schreiben vom 27.03.2003 (sog. Sanierungserlass) den Erlass der festgesetzten Einkommensteuer 2006 aus sachlichen Billigkeitsgründen. Finanzamt und FG lehnten dies ab. Auch der BFH wies die eingelegte Revision als unbegründet zurück.

Der Große Senat des BFH hat mit Beschluss vom 28.11.2016 (GrS 1/15) entschieden, dass der sog. Sanierungserlass gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt und daher nicht von den Gerichten angewendet werden darf. Im vorliegenden Fall könne die Klägerin eine

Billigkeitsmaßnahme auch nicht aufgrund anderer, einzelfallbezogener Gründe beanspruchen, da weder besondere Härten noch persönliche Billigkeitsgründe vorgebracht wurden. Auch § 3a EStG i.d.F. des Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen vom 27.06.2017, BGBl I, 2074, sei vorliegend nicht anwendbar, weil diese Vorschrift erstmals auf Fälle anzuwenden ist, in denen die Schulden nach dem 08.02.2017 (Zeitpunkt der Veröffentlichung des Beschlusses der Großen Senats) erlassen wurden (§ 52 Abs. 4a S. 1 EStG n.F.). Darüber hinaus betreffe § 3a EStG bereits das Steuerfestsetzungsverfahren, nicht erst das im vorliegenden Revisionsverfahren allein streitgegenständliche und verfahrensrechtlich getrennt zu behandelnde Billigkeitsverfahren. Ein Erlass der Einkommensteuer 2006 komme somit nicht in Betracht.

Der BFH hat mit Urteil vom 23.08.2017, I R 52/14, zudem entschieden, dass der sog. Sanierungserlass keine Anwendung auf Altfälle findet. Da die neue Steuerbefreiung des § 3a EStG keine Rückwirkung auf Altfälle hat, sieht die Finanzverwaltung vor, den Sanierungserlass aus 2003 auf Fälle, in denen der Forderungsverzicht bis zum 08.02.2017 endgültig vollzogen wurde, weiterhin uneingeschränkt anzuwenden (BMF-Schreiben vom 27.04.2017). Auch für dieses BMF-Schreiben fehlt es nach Ansicht des BFH an einer Rechtsgrundlage. Wenn der ursprüngliche Sanierungserlass gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt, gelte dasselbe auch für das nunmehrige BMF-Schreiben aus 2017. Im Rahmen eines gerichtlichen Verfahrens dürfe dieses Schreiben daher nicht beachtet werden. Eine Übergangsregelung für Altfälle hätte nur durch den Gesetzgeber getroffen werden können.

Beraterhinweise

Vertrauensschutz ist in Altfällen im Zusammenhang mit dem Sanierungserlass nicht zu gewähren. Denn ein schutzwürdiges Vertrauen des Steuerpflichtigen liegt nur dann vor, wenn als Vertrauensgrundlage eine gesicherte Rechtsauffassung bestanden hat und die Rechtslage nicht zweifelhaft erschien. Im Fall des sog. Sanierungserlasses bestand eine solche zweifelsfreie Rechtsauffassung jedoch nicht, da dessen Legalität sowohl im Schrifttum als auch von der finanzgerichtlichen Rechtsprechung schon frühzeitig infrage gestellt wurde.

Vorlage zum BVerfG: Rechnungszinsfuß von 6% für Pensionsrückstellungen verfassungswidrig?

Das FG Köln hat dem BVerfG die Frage vorgelegt, ob der Rechnungszinsfuß von 6% zur Ermittlung von Pensionsrückstellungen in § 6a EStG im Jahr 2015 verfassungswidrig ist.

FG Köln, Beschl. v. 12.10.2017, 10 K 977/17

Nach Auffassung des FG Köln ist der Gesetzgeber zwar befugt, den Rechnungszinsfuß zu typisieren. Jedoch sei er, so die Entscheidungsbegründung, gehalten, in regelmäßigen Abständen zu überprüfen, ob die Typisierung noch realitätsgerecht sei. Dies bezweifelt das FG vorliegend, da der Rechnungszinsfuß zur Berechnung von Pensionsrückstellungen seit 1982

unverändert 6% betrage und somit nicht der Realität (u.a. Kapitalmarktzins, Rendite von Unternehmensanleihen) entspreche. Geklagt hatte ein Unternehmen, das einen niedrigeren Rechnungszinsfuß ansetzen wollte. Durch den hohen Rechnungszinsfuß wird die Verbindlichkeit in der Bilanz geringer ausgewiesen, so dass die steuerliche Belastung steigt.

Beraterhinweise

Das Verfahren ist beim BVerfG unter dem Az. 2 BvL 22/17 anhängig. In allen offenen Fällen ab dem Veranlagungszeitpunkt 2015 sollte Einspruch eingelegt werden. Das Verfahren ruht dann kraft Gesetzes nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO, wenn sich der Einspruchsführer auf das obige Az. beim BVerfG bezieht.

Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko bei einer GmbH & Still

Bei einer GmbH & Still kann sich die Entfaltung einer stark ausgeprägten Mitunternehmerinitiative des stillen Gesellschafters auch aus dessen Stellung als Geschäftsführer der GmbH

als Inhaberin des Handelsgewerbes ergeben.

BFH Urt. v. 13.07.2017, IV R 41/14, DStR 2017, 2104

Gesellschafter der A-GmbH waren mit einem Anteil von jeweils 50% die B sowie ein Dritter. Mit Wirkung ab 01.01.2005 begründeten die beiden Klägerinnen (A-GmbH und B) untereinander eine stille Ge-

sellschaft. Hierbei trat B sowohl im eigenen Namen als auch auf Seiten der A-GmbH als deren vom Verbot des Selbstkontrahierens befreite Geschäftsführerin auf. Während die Klägerinnen im Streitjahr 2005 von einer atypisch stillen Gesellschaft ausgingen, verneinte das Finanzamt eine atypisch stille Beteiligung und erließ demzufolge negative Feststellungsbescheide. Auch die Klage wurde vom FG mit der Begründung abgewiesen, sowohl die Mitunternehmerinitiative als auch das Mitunternehmerisiko der B seien zu schwach ausgeprägt gewesen,

um diese als Mitunternehmerin ansehen zu können.

Der BFH hingegen qualifizierte B als Mitunternehmerin i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG. Mitunternehmer ist nur derjenige Gesellschafter, der kumulativ Mitunternehmerinitiative (Teilnahme an unternehmerischen Entscheidungen) entfalten kann und Mitunternehmerisiko [Teilnahme am wirtschaftlichen (Miss-)Erfolg] trägt. Die angesprochenen Merkmale können im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein und ein geringeres mitunternehmerisches Risiko

kann durch eine besonders starke Ausprägung des Initiativrechts ausgeglichen werden und umgekehrt. Beide Merkmale müssen jedoch vorliegen. Im vorliegenden Fall sei das geringe Mitunternehmerisiko der B durch ihre starke Mitunternehmerinitiative, welche sich aus der Stellung der B als Geschäftsführerin der A-GmbH ergebe, kompensierbar. Entscheidend hierfür sei, dass dem Stillen nicht unerhebliche Aufgaben der Geschäftsleitung zur selbständigen Ausübung übertragen werden.

Beraterhinweise

Beteiligt sich eine natürliche Person atypisch still am Gewerbe einer Kapitalgesellschaft, so sind für die atypisch stille Gesellschaft die gemeinschaftlich erzielten Einkünfte nach § 179 Abs. 2 S. 2, § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. a AO gesondert und einheitlich festzustellen. Eine atypisch stille Gesellschaft kann als Innengesellschaft jedoch nicht Beteiligte eines finanzgerichtlichen Verfahrens sein, welches die gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung betrifft.

Verein zur Förderung der Open-Source-Software als Zweckbetrieb

Kongressveranstaltungen eines Vereins zur Förderung der Open-Source-Software können Zweckbetriebe i.S. von § 68 Nr. 8 AO sein, wenn dabei Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher und beherrschender Art durchgeführt werden.
BFH Urt. v. 21.06.2017, V R 34/16, DStR 2017, 2211

Der Kläger verfolgte als e.V. gemeinnützige Zwecke (Förderung der Volks- und Berufsbildung). U.a. bestand sein Vereinszweck darin, die Nutzung freier Software (Open Source) sowie die Möglichkeit der freien Kommunikation und die Bereitstellung von Informationen in Datennetzen zu fördern. Hierzu veranstaltete der Kläger jährlich einen sog. „E-Day“ (national) und einen sog. „E-Congress“ (international), welche aus Vorträgen, Ausstellungen, Diskussionen sowie gemeinsamer Programmierungen bestanden. Streitig war, ob es sich bei diesen Veranstaltungen um steuerbegünstigte Zweckbetriebe handelt.

Um die Teilnehmergebühren für die Veranstaltungen möglichst gering zu halten, wurde ein Sponsoring-Programm aufgesetzt. Organisatoren und Vortragende durften für ihre Tätigkeit entsprechend den Vorgaben des Dachverbandes keine besondere Vergütung erhalten. Finanzamt und FG waren der Auffassung, dass der Kläger mit den „E-Day“-Veranstaltungen und dem dazugehörigen Sponsoring einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i.S.d. § 14 AO begründet habe und versagten ihm insoweit die Befreiung von der Körperschaft- und Gewerbesteuer. Auch in umsatzsteuerlicher Hinsicht wurde die Anwendung des begehrten ermäßigten Steuersatzes von 7% nach § 12 Abs. 2 Nr. 8a S. 3 UStG abgelehnt.

Der BFH sah die Revision des Klägers als begründet an. Das FG habe zu Unrecht entschieden, dass es sich bei den durchgeführten Veranstaltungen um keine Zweckbetriebe handele, weil insoweit die Voraussetzungen von § 68 Nr. 8 AO vorlägen, so dass die begehrte Körper-

schaft- und Gewerbesteuerbefreiung zu gewähren sei (vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 KStG, § 3 Nr. 6 GewStG). Der Kläger habe mit seinen Kongressen Veranstaltungen beherrschender Art i.S. von § 68 Nr. 8 AO durchgeführt. Da an diese keine besonderen inhaltlichen Anforderungen zu stellen seien, genüge es vorliegend, dass bei den Veranstaltungen überwiegend Vorträge gehalten wurden, die naturgemäß beherrschenden Charakter haben.

Beraterhinweise

Ob die Voraussetzungen für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG erfüllt seien, konnte anhand der bisherigen tatsächlichen Feststellungen des FG nicht abschließend beurteilt werden, so dass das Verfahren insoweit an dieses zurückverwiesen wurde.

Herausgeber:

Steuerberaterverband Thüringen e.V.
Kartäuserstraße 27a, 99084 Erfurt
Telefon: 0361 558330
Telefax: 0361 5583310

info@stbverband-thueringen.de
www.stbverband-thueringen.de

V.i.S.d.P: Andrea Recknagel, StB

Redaktion:
RA/FAStR Dr. Wilfried Bachem

Redaktionsschluss:
29. Dezember 2017

Erscheinungsweise: monatlich

Bezugspreis Jahresabonnement:
Verbandsmitglieder:

66 Euro
Nichtmitglieder:
99 Euro

Nur für den persönlichen Gebrauch!
Vervielfältigungen nicht gestattet.