

2018

Steuerblick 9/2018

Aktuelle Informationen aus dem Steuerrecht

September 2018

 PDF-Druckversion Mandanteninformation Steuerblick Heft 9/2018

Inhalt

1. Zuschuss zur Anschaffung eines privat mitbenutzten Dienstwagens
2. Bundeskabinett beschließt Steuervorteile für Elektroautos/Hybridfahrzeuge als Firmenwagen
3. Bundesfinanzhof bestätigt EuGH-Rechtsprechung zu geringeren formalen Anforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen
4. EC-Karten-Umsätze im Kassenbuch
5. Abzugsverbot für Schuldzinsen: Begrenzung auf Entnahmenüberschuss
6. Bilanzierung von Provisionsvorauszahlungen und damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen

1. Zuschuss zur Anschaffung eines privat mitbenutzten Dienstwagens

Leistet ein Arbeitnehmer an den Arbeitgeber für die Anschaffung eines privat mitbenutzten Dienstwagens einen Zuschuss für einen festgelegten Zeitraum einschließlich Erstattungsvereinbarung für den Fall der vorzeitigen Beendigung der Fahrzeugnutzung durch den Arbeitnehmer, so soll dieser Zuschuss nach dem Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 16.4.2018 (Aktenzeichen 9 K 162/17) anteilig den Sachbezug in Gestalt der Privatnutzung kürzen, indem der Zuschuss gleichmäßig auf den vereinbarten Nutzungszeitraum verteilt wird. Die Zuzahlung mindert somit den monatlichen geldwerten Vorteil aus der privaten Kfz-Nutzung bereits auf der Einnahmenseite, wenn zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer die Dauer der Nutzungsüberlassung ausdrücklich vereinbart wurde

Im Urteilsfall war der Stpfl. ein in einem Lohnsteuerpauschalierten Minijob tätiger Rentner. Die gleichmäßige Verteilung eines Anschaffungszuschusses zum Firmenwagen von 20 000 € führte dazu, dass der geldwerte Vorteil unter Anwendung der 1 %-Regelung nur 374 € betrug und zusammen mit einer Barvergütung von 75 € einen Bruttoverdienst von 449 € ergab. Wegen der zulässigen Pauschalierung waren die Arbeitseinkünfte bei der Steuerfestsetzung des Stpfl. nicht zu berücksichtigen.

Dagegen ging die Finanzverwaltung davon aus, dass der Zuschuss jeweils bis zur Höhe von null mit dem Sachbezug zu verrechnen und dieser nach „Verbrauch“ des Zuschusses sodann voll zu besteuern sei. Im Urteilsfall hätte dies dazu geführt, dass ab dem vierten Jahr keine Minderung des geldwerten Vorteils

mehr erfolgt wäre und mithin eine Lohnsteuerpauschalierung wegen Überschreitens der 450 €-Grenze nicht mehr möglich gewesen wäre.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil des Finanzgerichts ist nun unter dem Aktenzeichen VI R 18/18 die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig, so dass die Streitfrage noch nicht endgültig geklärt ist.

Von der Streitfrage zu unterscheiden ist der Fall, dass der Arbeitnehmer keinen einmaligen Zuschuss, sondern einen monatlichen Zuschuss leistet. In diesem Fall erfolgt eine monatliche Minderung des geldwerten Vorteils. Bei einem einmaligen Vorteil ist eben nach Ansicht des Finanzgerichts für eine monatliche Verrechnung erforderlich, dass vorab eine schriftliche Vereinbarung zur voraussichtlichen Nutzungsdauer des Kfz und zur Verwendung der Zuzahlung getroffen wird.

2. Bundeskabinett beschließt Steuervorteile für Elektroautos/Hybridfahrzeuge als Firmenwagen

Das Bundeskabinett hat Steuervorteile für Elektroautos beschlossen, die als Dienstwagen genutzt werden. Vorgesehen ist, dass bei der Privatnutzung eines Firmenwagens der geldwerte Vorteil bei Elektro- und Hybridautos nicht pro Monat 1 % des Bruttolistenpreises, sondern nur 0,5 % betragen soll. Die Neuregelung soll gelten für Elektro- und Hybridfahrzeuge, die vom 1.1.2019 bis zum 31.12.2021 angeschafft oder geleast werden.

Dies soll auch bei der Fahrtenbuchmethode gelten. Entsprechend der Halbierung der Bemessungsgrundlage für die Anwendung der Bruttolistenpreisregelung bei der „1 %-Regelung“ (zukünftig bei Elektro-/Hybridfahrzeugen: „0,5 %-Regelung“) sind die bei der Fahrtenbuchmethode zu berücksichtigenden Aufwendungen für die Anschaffung (Absetzung für Abnutzung) oder vergleichbare Aufwendungen zu halbieren.

Hinweis:

Mit dieser Regelung soll den bislang höheren Anschaffungskosten für Elektroautos begegnet werden, welche bisher bei Anwendung der 1 %-Regelung zu vergleichsweise ungünstigen Ergebnissen führten. Für Anschaffungen bis zum 31.12.2018 und ab dem 1.1.2022 gilt die bisherige Förderung dieser Fahrzeuge, also die Minderung des bei der 1 %-Regelung angesetzten Bruttolistenpreises um einen Pauschalbetrag in Abhängigkeit von der Batteriekapazität. Für bis zum 31.12.2018 angeschaffte oder geleaste Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge gilt der bisherige Nachteilsausgleich also unverändert weiter.

Im Einzelfall kann also nun zu prüfen sein, ob die Anschaffung bzw. das Leasing eines Firmenwagens bis zum 1.1.2019 aufgeschoben wird bzw. dann im Rahmen der vertraglichen Möglichkeiten bisherige Leasingverhältnisse neu begründet werden.

3. Bundesfinanzhof bestätigt EuGH-Rechtsprechung zu geringeren formalen Anforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen

Der Vorsteuerabzug erfordert das Vorhandensein einer den gesetzlichen Anforderungen entsprechenden Rechnung. Bislang hat nicht nur die Finanzverwaltung, sondern auch die Rechtsprechung eine eher formale Betrachtungsweise und daraus folgend bisweilen sehr strenge Anforderungen an die Rechnungsangaben gestellt. Nun hat der Bundesfinanzhof mit Urteilen vom 21.6.2018 (Aktenzeichen V R 25/15 und V R 28/16) die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs umgesetzt und die formalen Anforderungen an die zum Vorsteuerabzug notwendige Rechnung gelockert. Eine Rechnung muss für den Vorsteuerabzug **eine Anschrift des leistenden Unternehmers** enthalten, unter der er **postalisch erreichbar** ist. Wie der Bundesfinanzhof nun unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden hat, ist es nicht erforderlich, dass die Rechnung weitergehend einen Ort angibt, an dem der leistende Unternehmer seine Tätigkeit ausübt.

Im ersten Fall (Aktenzeichen V R 25/15) erwarb der Stpfl., ein Autohändler, Kraftfahrzeuge von einem Einzelunternehmer, der „im Onlinehandel“ tätig war, ohne dabei ein „Autohaus“ zu betreiben. Dieser erteilte dem Stpfl. Rechnungen, in denen er als seine Anschrift einen Ort angab, an dem er postalisch erreichbar war.

Im zweiten Fall (Aktenzeichen V R 28/16) bezog der Stpfl. als Unternehmer in neun Einzellieferungen 200 Tonnen Stahlschrott von einer GmbH. In den Rechnungen war der Sitz der GmbH entsprechend der Handelsregistereintragung als Anschrift angegeben. Tatsächlich befanden sich dort die Räumlichkeiten einer Anwaltskanzlei. Die von der GmbH für die Korrespondenz genutzte Festnetz- und Faxnummer gehörten der Kanzlei, die als Domiziladresse für etwa 15 bis 20 Firmen diente. Ein Schreibtisch in der Kanzlei wurde gelegentlich von einem Mitarbeiter der GmbH genutzt.

Der Bundesfinanzhof bejahte in beiden Fällen den Vorsteuerabzug mit ordnungsgemäßen Rechnungen. Für die Angabe der „vollständigen Anschrift“ des leistenden Unternehmers reiche die Angabe eines Ortes mit „postalischer Erreichbarkeit“ aus. Die Rechtsprechungsänderung beruht auf dem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 15.11.2017 in den Rechtssachen Geissel und Butin (Aktenzeichen C-374/16 und C-375/16), das auf Vorlage durch den Bundesfinanzhof ergangen ist.

Hinweis:

Die Rechtsprechungsänderung ist für Unternehmer, die nach ihrer Geschäftstätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, von großer Bedeutung. Die Frage, ob bei der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs ordnungsgemäße Rechnungen vorliegen, ist regelmäßig Streitpunkt in Außenprüfungen. Der die Leistung empfangende Unternehmer muss nunmehr also nur sicherstellen, dass der leistende Unternehmer unter der in der Rechnung angegebenen Anschrift postalisch erreichbar ist. Es ist nicht erforderlich, dass er an diesem Ort auch die wirtschaftlichen Tätigkeiten, die in der von ihm ausgestellten Rechnung angegeben sind, ausübt. Es reicht jede Art von Anschrift und damit auch eine Briefkastenanschrift, sofern der Unternehmer unter dieser Anschrift erreichbar ist.

4. EC-Karten-Umsätze im Kassenbuch

Das Bundesministerium der Finanzen hatte sich in einem Schreiben vom 16.8.2017 an die Wirtschaftsverbände dahingehend geäußert, dass die Erfassung von EC-Karten-Umsätzen im Kassenbuch zu einem formellen Buchführungsmangel führt. Dies wurde damit begründet, dass damit im Kassenbuch Einnahmen erfasst werden, die tatsächlich keine Bareinnahmen sind und damit nicht zu einer Erhöhung des Kassenbestands führen.

Diese Sichtweise ist in der Praxis auf Unverständnis gestoßen. Allgemein üblich ist es, solche Umsätze zunächst in der Kasse und sodann den EC-Kartenumsatz wieder als Minderung zu erfassen. Vielfach ist dies in der Praxis auch gar nicht anders möglich, da der Kunde oftmals erst am Ende des Kassiervorgangs die Art des Zahlungsmittels auswählt und mithin entscheidet, ob er den Kauf bar oder mittels EC-Karte bezahlt.

Nun hat die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 29.6.2018 an die entsprechenden Interessenverbände wie DStV und DIHK, den Handelsverband Deutschland sowie den Zentralverband des Deutschen Handwerks ihre restriktive Ansicht zumindest relativiert: Werden die ursprünglich im Kassenbuch erfassten Umsätze in einem weiteren Schritt gesondert kenntlich gemacht oder sogar wieder aus dem Kassenbuch auf ein gesondertes Konto aus- bzw. umgetragen, ist trotz des Mangels weiterhin die Kassensturzfähigkeit zu bejahen. Die (zumindest zeitweise) Erfassung von EC-Karten-Umsätzen im Kassenbuch ist als formeller Mangel bei der Gewichtung weiterer formeller Mängel im Hinblick auf eine eventuelle Verwerfung der Buchführung regelmäßig außer Betracht zu lassen. Voraussetzung ist, dass der Zahlungsweg ausreichend dokumentiert wird und die Nachprüfbarkeit des tatsächlichen Kassenbestands jederzeit besteht.

Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass in solchen Fällen sehr sorgfältig die Zahlungsart dokumentiert werden muss.

5. Abzugsverbot für Schuldzinsen: Begrenzung auf Entnahmenüberschuss

Unter bestimmten Voraussetzungen sind betrieblich veranlasste Schuldzinsen vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen, wenn die Entnahmen die Summe aus Gewinn und Einlagen übersteigen und damit sog. Überentnahmen vorliegen. Die Bemessungsgrundlage für das Abzugsverbot ergibt sich aus der Summe von Über- und Unterentnahmen während einer Totalperiode beginnend mit dem ersten Wirtschaftsjahr, das nach dem 31.12.1998 geendet hat bzw. bei späterer Betriebseröffnung ab Betriebsbeginn, bis zum aktuellen Wirtschaftsjahr. Diese Regelung beruht auf der gesetzgeberischen Vorstellung, dass der Betriebsinhaber dem Betrieb bei negativem Eigenkapital nicht mehr Mittel entziehen darf als er erwirtschaftet und eingelegt hat. Damit kommt es zu einer Einschränkung des Schuldzinsenabzugs für den Fall, dass der Stpfl. mehr entnimmt als ihm hierfür an Eigenkapital zur Verfügung steht.

Mit dieser Beschränkung des Schuldzinsenabzugs bei Überentnahmen bezweckt der Gesetzgeber Steuergestaltungen durch Zwei- und Mehrkontenmodelle, mit denen privat veranlasste und damit steuerlich nicht abzugsfähige Schuldzinsen in die betriebliche Sphäre verlagert werden, zu begegnen. Diese Regelung ist aber nach einhelliger Auffassung im Wortlaut zu weit geraten, weil bei ihrer mechanischen Anwendung bereits ein betrieblicher Verlust ohne jede Entnahme zur teilweisen Versagung des Schuldzinsenabzugs führen könnte.

Daher stellt der Bundesfinanzhof nun mit Urteil vom 14.3.2018 (Aktenzeichen X R 17/16) klar, dass beim Abzugsverbot für betrieblich veranlasste Schuldzinsen die Bemessungsgrundlage auf den periodenübergreifenden Entnahmenüberschuss zu begrenzen ist. Damit hat das Gericht ausdrücklich die Auffassung der Finanzverwaltung verworfen.

Im Streitfall führte der Stpfl. einen Kraftfahrzeughandel. Er erzielte in den Jahren von 1999 bis 2008 teils Gewinne, teils Verluste, und tätigte Entnahmen und Einlagen in ebenfalls stark schwankender Höhe. Zugleich waren im Betrieb Schuldzinsen angefallen. Das Finanzamt versagte in den beiden Streitjahren 2007 und 2008 für einen Teil der Schuldzinsen den Betriebsausgabenabzug, weil Überentnahmen vorgelegen hätten. Bei der Berechnung des Finanzamts kam es zu einer Verrechnung von Unterentnahmen mit in den Vorjahren unberücksichtigt gebliebenen Verlusten im Wege einer formlosen Verlustfortschreibung.

Der Bundesfinanzhof ist dem nicht gefolgt. Er führt aus, dass bei der Berechnung der Über- bzw. Unterentnahmen zwar in einem ersten Schritt auch Verluste in voller Höhe einfließen. Da der Verlust das für Entnahmen zur Verfügung stehende Kapital so aufzehre wie der Gewinn es mehre, sei es systemgerecht, ihn bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die nicht abziehbaren Schuldzinsen einzubeziehen. Einer Verrechnung mit einem gesondert fortgeführten Verlust bedarf es nicht, da die Verluste in vollem Umfang in die Über- und Unterentnahmen der jeweiligen Jahre eingehen. In einem zweiten Schritt müsse die so ermittelte Bemessungsgrundlage im Wege der teleologischen Reduktion auf den von 1999 (Jahr der Einführung dieser Regelung) bis zum Beurteilungsjahr erzielten Entnahmenüberschuss und damit auf den Überschuss aller Entnahmen über alle Einlagen begrenzt werden. Das bedeutet, dass die als Bemessungsgrundlage für nicht abzugsfähige Schuldzinsen anzusetzende kumulierte Überentnahme nicht höher sein darf als die Entnahme der Totalperiode und auch nicht höher als die Differenz zwischen allen Entnahmen und Einlagen der Totalperiode. So wird sichergestellt, dass ein in der Totalperiode erwirtschafteter Verlust die Bemessungsgrundlage für die Prüfung des Schuldzinsenabzugs nicht erhöht und damit der Gefahr vorgebeugt, dass ein betrieblicher Verlust ohne jede Entnahme zur teilweisen Versagung des Schuldzinsenabzugs führen kann. Zudem wird der Verlust des aktuellen Jahres nicht anders bewertet als der Verlust aus Vorjahren. Dies kann für den Stpfl. in bestimmten Jahren günstiger, in anderen Jahren aber auch nachteiliger sein als der Verrechnungsmodus der Finanzverwaltung.

Hinweis:

Das Gericht weist darauf hin, dass, da es gleichgültig ist, in welchem Jahr innerhalb der Totalperiode Gewinne oder Verluste erzielt sowie Entnahmen oder Einlagen getätigt wurden, der Stpfl. zu einer vorausschauenden Planung seiner Entnahmen auch in Gewinnjahren veranlasst ist, damit diese sich nicht durch spätere Verluste in steuerschädliche Überentnahmen verwandeln.

In Kürze wird zu dieser Rechtsprechung eine Stellungnahme der Finanzverwaltung erwartet.

6. Bilanzierung von Provisionsvorauszahlungen und damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen

Unternehmer erhalten vielfach für die Vermittlung von Dienstleistungen oder Waren Provisionen. So z.B. Reisebüros für die Vermittlung von Reisen. Dabei wird die Provision vielfach an Bedingungen geknüpft, wie z.B. die tatsächliche spätere Ausführung des Geschäfts. In diesen Fällen ist bei

bilanzierenden Stpfl. zu prüfen, wann die Provision ertragswirksam zu erfassen ist, nämlich bei Vermittlung des Geschäfts oder erst dann, wenn das Geschäft später ausgeführt wird. Hierzu hat der Bundesfinanzhof nun mit Urteil vom 26.4.2018 (Aktenzeichen III R 5/16) entschieden, dass

- der Provisionsanspruch des Handelsvertreters, solange er noch unter der aufschiebenden Bedingung der Ausführung des Geschäfts steht, nicht zu aktivieren ist. Provisionsvorschüsse sind beim Empfänger als „erhaltene Anzahlungen“ zu passivieren.
- Aufwendungen, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Provisionsvorschüssen stehen, sind nicht als „unfertige Leistung“ zu aktivieren, wenn kein Wirtschaftsgut entstanden ist.

Streitig war im entschiedenen Fall, wann Provisionen aus der Vermittlung von Reisen zu vereinnahmen und ob Aufwendungen eines Reisebüros, die im Zusammenhang mit der Vermittlung von erst im Folgejahr angetretenen Reisen angefallen sind, zu aktivieren sind. In dem Agenturvertrag zwischen der Y-GmbH und dem Reisebüro war geregelt, dass der Stpfl. für „alle zur Ausführung gelangten Buchungsgeschäfte“ eine Provision von grds. 10 % des jeweiligen Reisepreises erhielt. Im Falle der Nichtausführung der gebuchten Reise entfiel der Anspruch auf Provision, wenn die Nichtausführung nicht von der GmbH zu vertreten war.

Der Stpfl. buchte die von der Y-GmbH erhaltenen Provisionen zunächst auf dem Konto „passive Rechnungsabgrenzung“. Sie wurden zum Reisedatum des Kunden auf das Erlöskonto umgebucht.

Nach einer Außenprüfung folgte das Finanzamt zwar der Ansicht des Stpfl., wonach die gezahlten Provisionen für die erst im Folgejahr angetretenen Reisen passiv abzugrenzen seien. Das Finanzamt war aber der Auffassung, dass die Betriebsausgaben, die mit diesen Provisionen im Zusammenhang standen, als unfertige Leistungen zu aktivieren seien. Es begründete diese Ansicht damit, dass sämtliche Leistungen des Stpfl. hinsichtlich der Vermittlung oder des Verkaufs der Reise bereits im Zeitpunkt der Buchung erbracht worden seien, so dass auch die damit zusammenhängenden Aufwendungen bereits entstanden seien. Um diese – ebenso wie den Ertrag aus den Aufwendungen – periodengerecht zuzuordnen, seien die Aufwendungen ebenfalls aktiv abzugrenzen, soweit die Gewinnrealisation erst im Folgejahr eingetreten sei.

Der BFH bestätigte dagegen die Ansicht des Stpfl. und begründete dies im Kern wie folgt:

- Wird der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, gilt das handelsrechtliche Realisationsprinzip, demzufolge Gewinne nur dann zu berücksichtigen sind, wenn sie am Abschlussstichtag schon realisiert waren. Diese Voraussetzung liegt vor, wenn eine Forderung entweder rechtlich bereits entstanden ist oder die für die Entstehung wesentlichen wirtschaftlichen Ursachen im abgelaufenen Geschäftsjahr gesetzt worden sind und der Kaufmann mit der künftigen Entstehung der Forderung fest rechnen kann. Nicht erforderlich ist hingegen, dass die Forderung am Bilanzstichtag fällig ist.
- Der Zeitpunkt, zu dem ein Anspruch auf die hier vorliegende Vermittlungsprovision realisiert ist, hängt von den Vertragsgestaltungen im Einzelfall ab. Steht dem Unternehmer hiernach ein prinzipiell nicht entziehbarer Provisionsanspruch für seine Leistung zu, ist der Gewinn realisiert.
- Vorliegend standen die Provisionen unter der aufschiebenden Bedingung der Ausführung der Reise und waren mithin stornobehaftet. Es liegen insoweit Provisionsvorschüsse im Rahmen eines schwebenden Geschäfts vor. Zwar hatte der Stpfl. zu dem Zeitpunkt, zu dem er die

Provisionsvorschüsse erhielt, seine Leistungspflichten hinsichtlich der zugrundeliegenden Vermittlungsgeschäfte erfüllt. Die Entstehung des Provisionsanspruchs knüpft aber an die Vollendung des Leistungserfolgs durch Ausführung der Reise an. Diese war im Zeitpunkt der Zahlung der Provisionsvorschüsse noch nicht eingetreten. Daher ist es gerechtfertigt, auch hier von Vorleistungen in Gestalt von Provisionsvorschüssen zu sprechen.

- Soweit die Zahlungen daher als Provisionsvorschüsse zu werten sind, fehlt es an einer Gewinnrealisierung, denn erst durch die Ausführung der Reise (Bedingungseintritt) wird der Gewinn durch die Entstehung des Provisionsanspruchs realisiert. Solange der Provisionsanspruch noch der aufschiebenden Bedingung unterliegt, kann er nicht aktiviert werden. Die Provisionsvorschüsse sind als „erhaltene Anzahlungen“ zu passivieren. Darin kommt die Verpflichtung zum Ausdruck, die Beträge bei Nichtausführung der Reise zurückzahlen zu müssen.
- Soweit bezüglich der erhaltenen Provisionen noch keine Gewinnrealisierung eingetreten ist, sind die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen nicht als „unfertige Leistungen“ zu aktivieren. Es liegen mangels Vorliegens eines Wirtschaftsguts keine „unfertigen Leistungen“ vor. Insoweit fehlt es an einem objektiv werthaltigen (greifbaren) Vermögenswert. Vielmehr liegen insoweit sofort abzugsfähige Betriebsausgaben vor.

Hinweis:

Dieses Urteil hat weitreichende Bedeutung für die Frage der Realisierung von Provisionen, da diese vielfach an den Eintritt bestimmter Ereignisse geknüpft sind. Stets ist die im Einzelfall getroffene Vereinbarung zu würdigen.