

Sozietät Franz & Näther

Steuerberater • Rechtsanwalt/FA für Steuerrecht

Prenzlauer Allee 39 / Marienburger Str.1, 10405 Berlin

Telefon: 030 / 44 36 99 0, Fax: 030 / 44 36 99 24, Email: mail@franz-naether.de

Internet: www.franz-naether.de

11

DIE MANDANTEN | INFORMATION

Themen dieser Ausgabe

- Aktivierungsgebot für Rechnungsabgrenzungsposten
- Übermittlung der E-Bilanz
- Kürzung der Verpflegungspauschalen bei Arbeitnehmern ohne erste Tätigkeitsstätte
- Keine Steuerermäßigung bei Handwerkerleistungen der öffentlichen Hand
- Spekulationsgewinn bei Schenkung eines Grundstücks
- Termine: Steuer und Sozialversicherung

Ausgabe November 2021

Sehr geehrte Mandantin,
sehr geehrter Mandant,

mit unserer November-Ausgabe möchten wir Sie wieder über wichtige aktuelle Neuerungen aus dem Steuer- und Wirtschaftsrecht informieren (Stand: 24.9.2021).

STEUER- UND WIRTSCHAFTSRECHT

Unternehmer

Aktivierungsgebot für Rechnungsabgrenzungsposten

Zahlungen des Unternehmers, die Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag darstellen, sind auch dann durch einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten abzugrenzen, wenn die einzelnen Zahlungen geringfügig sind. Weder aus dem Wesentlichkeits- noch aus dem

Verhältnismäßigkeitsgrundsatz folgt, dass bei geringfügigen Zahlungen eine Aktivierung unterbleiben darf und sich die Zahlung sofort als Aufwand auswirken kann.

Hintergrund: Ausgaben eines bilanzierenden Unternehmers im laufenden Wirtschaftsjahr, die Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag darstellen, sind aktivisch abzugrenzen, indem der Unternehmer einen sog. Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) aktiviert. Im Folgejahr wird der RAP dann gewinnmindernd aufgelöst. Auf diese Weise wird der Aufwand im richtigen Wirtschaftsjahr, nämlich im Folgejahr, erfasst. Ein Beispiel für einen aktiven RAP ist z. B. ein Versicherungsbeitrag für 2022, den der Unternehmer bereits im Jahr 2021 zahlt und der zum 31.12.2021

DIE MANDANTEN | INFORMATION

als RAP zu aktivieren und im Folgejahr 2022 gewinnmindernd aufzulösen ist.

Sachverhalt: Der Kläger war bilanzierender Unternehmer. Er hatte in den Streitjahren 2015 bis 2017 Zahlungen für das jeweilige Folgejahr geleistet, z. B. Kfz-Steuern und Versicherungsbeiträge. Der jährliche Gesamtbetrag der einzelnen Zahlungen betrug ca. 1.400 € für 2015, 1.500 € für 2016 und 1.300 € für 2017. Der Kläger bildete zum jeweiligen Bilanzstichtag keinen aktiven RAP, sondern erfasste die Zahlungen als Aufwand. Die einzelnen Zahlungen überschritten die damalige Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter von 410 € nicht. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass aktive RAP in der Steuerbilanz anzusetzen seien.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) gab der Revision des Finanzamts im Grundsatz statt und wies damit die Klage des Klägers ab:

Die Voraussetzungen für die Aktivierung eines RAP zum 31.12.2015, 31.12.2016 und 31.12.2017 lagen vor. Denn die vom Kläger geleisteten Zahlungen stellten Aufwand des jeweiligen Folgejahres dar und wurden für eine bestimmte Zeit geleistet, waren somit zeitraumbezogen. Damit bestand ein **gesetzliches Aktivierungsgebot** zum jeweiligen Bilanzstichtag.

Dieses Aktivierungsgebot kann nicht durch ein Aktivierungswahlrecht in denjenigen Fällen ersetzt werden, in denen die geleisteten Zahlungen geringfügig waren und die Grenze für die Sofortabschreibung auf geringwertige Wirtschaftsgüter (in den Streitjahren: 410 €, aktuell: 800 €) nicht überstiegen. Ein derartiges Wahlrecht lässt sich weder aus dem Wesentlichkeitsgrundsatz noch aus dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ableiten:

- Der Grundsatz der Wesentlichkeit kann nur aus einzelnen gesetzlichen Regelungen abgeleitet werden, nach denen geringfügige Beträge steuerlich anders behandelt werden können als höhere Beträge. So gibt es etwa die Sofortabschreibung auf geringwertige Wirtschaftsgüter. Eine solche gesetzliche Regelung gibt es aber nicht für RAP.
- Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz besagt, dass Mittel und Zweck in einem angemessenen Verhältnis zueinander stehen müssen. Die Aktivierung eines RAP führt aber nicht zu unverhältnismäßigen Folgen, sondern bewirkt ausschließlich, dass der Aufwand in das Folgejahr verlagert wird. Weitere Folgen ergeben sich nicht. Die Aktivierungspflicht für geringfügige RAP führt auch nicht zu einem unverhältnismäßigen Buchführungsaufwand.

Der Kläger musste daher zu den drei Bilanzstichtagen am 31.12.2015, 31.12.2016 und 31.12.2017 die RAP in Höhe von 1.400 € für 2015, 1.500 € für 2016 und 1.300 € für 2017 aktivieren. Im Gegenzug konnte er aber den zum jeweiligen Vorjahr zu bildenden RAP im Folgejahr gewinnmindernd abziehen, so dass sich z. B. der Gewinn für 2016 zugleich um 1.400 € minderte und per Saldo nur um 100 € erhöhte.

Hinweise: Die Aktivierung eines RAP führt nur zu einer **Gewinnverlagerung**, indem die Gewinnminderung erst im Folgejahr eintritt. Auch wenn das Urteil die Aktivierung von RAP betraf, gelten die vom BFH aufgestellten Grundsätze auch für die Passivierung von RAP: Auch hier darf richtigerweise eine Passivierung von erhaltenen Zahlungen, die

Ertrag des Folgejahres darstellen und die für eine bestimmte Zeit gezahlt werden, nicht wegen Geringfügigkeit unterbleiben.

Auch bei geringfügigen Forderungen darf eine Aktivierung nicht unterbleiben. Ebenso sind für geringfügige ungewisse Verpflichtungen Rückstellungen zu passivieren.

Übermittlung der E-Bilanz

Die Befreiung eines bilanzierenden Unternehmers von der Pflicht zur elektronischen Übermittlung einer Bilanz (sog. E-Bilanz) setzt voraus, dass die elektronische Übermittlung für den Unternehmer persönlich oder wirtschaftlich unzumutbar ist. Betragen die voraussichtlichen Kosten für die Übermittlung ca. 40 €, ist die wirtschaftliche Unzumutbarkeit zu verneinen, so dass der Unternehmer keinen Anspruch auf Befreiung von der Pflicht zur elektronischen Übermittlung hat.

Hintergrund: Grundsätzlich sind bilanzierende Unternehmer zur elektronischen Übermittlung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung an das Finanzamt verpflichtet. Auf Antrag kann das Finanzamt zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten, so dass die Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung in Papierform übermittelt werden kann.

Sachverhalt: Die Klägerin war eine Unternehmergesellschaft (UG), die Internetplattformen betrieb und deren Geschäftsführer ein Rechtsanwalt war. Die Bilanzsumme der Klägerin im Jahr 2018 betrug ca. 16.000 €, die Umsätze beliefen sich auf ca. 2.500 €, und ihr Gewinn betrug ca. 600 €. Das Aktivvermögen der Klägerin bestand lediglich aus der Kasse und aus Bankguthaben. Die Klägerin beantragte, von der Pflicht zur elektronischen Übermittlung der Bilanz befreit zu werden; denn die elektronische Übermittlung verursache Kosten von ca. 40 €. Das Finanzamt lehnte den Antrag ab.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) wies die Klage ab:

- Die Pflicht zur elektronischen Übermittlung der Bilanz stellt eine unbillige Härte dar, wenn sie für den Unternehmer persönlich oder wirtschaftlich unzumutbar ist.
- Eine persönliche Unzumutbarkeit war im Streitfall nicht feststellbar.
- Eine wirtschaftliche Unzumutbarkeit kann zu bejahen sein, wenn die Kosten für die elektronische Übermittlung angesichts des Umfangs der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung **unverhältnismäßig** sind. Dabei kommt es nicht auf die Größen der Bilanzzahlen oder auf die Höhe des Gewinns an, sondern auf den tatsächlichen Umfang der Bilanz an, d. h. auf die Anzahl der Bilanzpositionen und auf die Komplexität. Die Befreiung soll insbesondere Kleinstbetrieben zugutekommen.
- Im Streitfall handelte es sich zwar um die Bilanz eines Kleinstbetriebs, da die Bilanz nur wenige Positionen aufwies und nicht komplex war. Dennoch war die Pflicht zur elektronischen Übermittlung nicht wirtschaftlich unzumutbar; denn die Kosten beliefen sich gerade einmal auf ca. 40 € für den Erwerb einer entsprechenden Software.

Hinweis: Der BFH macht deutlich, dass es für die Frage der wirtschaftlichen Unzumutbarkeit nicht auf die Höhe der Einkünfte ankommt. Anderenfalls könnte sich ein Konzern, der

in die Verlustzone geraten ist, auf die wirtschaftliche Unzumutbarkeit berufen und wäre von der Pflicht zur elektronischen Übermittlung der Bilanz befreit.

Neben der Pflicht zur elektronischen Übermittlung der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung gibt es noch die Pflicht zur elektronischen Übermittlung der Einkommensteuererklärung, wenn der Steuerpflichtige sog. Gewinneinkünfte erzielt, also Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit oder aus Land- und Forstwirtschaft. Hier kommt es dem BFH zufolge auf das Verhältnis der Kosten für die elektronische Übermittlung (d. h. für die Anschaffung der Hard- und Software sowie des Internetanschlusses) zu den Gewinneinkünften an; andere Einkünfte, wie z. B. Arbeitslohn oder Vermietungseinkünfte, bleiben für die Prüfung der wirtschaftlichen Unzumutbarkeit außer Betracht, da sie nicht ursächlich für die Pflicht zur elektronischen Übermittlung der Steuererklärung sind.

Arbeitgeber/Arbeitnehmer

Kürzung der Verpflegungspauschalen bei Arbeitnehmern ohne erste Tätigkeitsstätte

Bei einem Arbeitnehmer, der wie z. B. ein Schiffsoffizier keine erste Tätigkeitsstätte hat, sind die Verpflegungsmehraufwendungen zu kürzen, wenn ihm vom Arbeitgeber unentgeltlich Mahlzeiten gestellt werden. Für Arbeitnehmer ohne erste Tätigkeitsstätte gilt damit das Gleiche wie für Arbeitnehmer mit erster Tätigkeitsstätte.

Hintergrund: Ein Arbeitnehmer, der beruflich auswärtig für mehr als acht Stunden von seiner Wohnung und von seiner ersten Tätigkeitsstätte tätig wird, kann grundsätzlich Verpflegungsmehraufwendungen geltend machen. Soweit ihm aber vom Arbeitgeber unentgeltlich Mahlzeiten gestellt werden, sieht der Gesetzgeber eine Kürzung der Verpflegungsmehraufwendungen um 20 % für ein bereitgestelltes Frühstück sowie um jeweils 40 % für ein bereitgestelltes Mittag- und Abendessen vor. Diese Regelungen gelten nach dem Gesetz für Arbeitnehmer mit erster Tätigkeitsstätte. Für Arbeitnehmer ohne erste Tätigkeitsstätte verweist der Gesetzgeber auf die Regelungen zum Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen dem Grunde nach und auf die Verpflegungspauschalen.

Sachverhalt: Der Kläger war Schiffsoffizier. Er war im Streitjahr 2014 an 169 Tagen tätig und wurde auf dem Schiff von seinem Arbeitgeber unentgeltlich mit Frühstück, Mittag- und Abendessen verpflegt. An zehn Hafentagen gab es keine Mahlzeiten auf dem Schiff, so dass sich der Kläger selbst versorgen musste. Er machte die damals geltenden Verpflegungspauschalen für 169 Tage in Höhe von jeweils 24 €, insgesamt 4.056 €, geltend (aktuell: 28 €/Tag). Das Finanzamt erkannte die Verpflegungsmehraufwendungen nur für die zehn Hafentage an, an denen sich der Kläger selbst versorgen musste. Der Kläger erhob wegen der Verpflegungsmehraufwendungen für die restlichen 159 Tage Klage.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) wies die Klage ab:

- Der Kläger kann dem Grunde nach Verpflegungsmehraufwendungen geltend machen, da er beruflich auswärts für

mehr als acht Stunden tätig war. Er hatte zwar keine erste Tätigkeitsstätte; für Arbeitnehmer ohne erste Tätigkeitsstätte gelten aber die Grundsätze, die für Arbeitnehmer mit erster Tätigkeitsstätte gelten, entsprechend.

- Die Verpflegungsmehraufwendungen sind jedoch aufgrund der unentgeltlichen Mahlzeitengestellung an Bord des Schiffes in voller Höhe zu kürzen; die Gestellung eines Frühstücks führt zur Kürzung von 20 % und die Gestellung eines Mittags- und Abendessens zur Kürzung in Höhe von jeweils 40 %, zusammen 100 %.
- Diese Kürzung gilt auch für Arbeitnehmer ohne erste Tätigkeitsstätte. Zwar nimmt die Regelung für Arbeitnehmer ohne erste Tätigkeitsstätte nur auf die Regelung zum Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen dem Grunde nach und zur Höhe der Pauschalbeträge Bezug und bezieht sich nicht ausdrücklich auf die Regelung zur Kürzung bei unentgeltlicher Mahlzeitengestellung. Bei einer **Auslegung der Vorschrift** ergibt sich jedoch, dass die Bezugnahme auch die Kürzung im Fall einer unentgeltlichen Mahlzeitengestellung umfasst. Anderenfalls wären Arbeitnehmer ohne erste Tätigkeitsstätte steuerlich besser gestellt.

Hinweise: Die Kürzung im Fall einer unentgeltlichen Mahlzeitengestellung erfolgt auch dann, wenn der Arbeitnehmer die Mahlzeiten, die ihm der Arbeitgeber unentgeltlich zur Verfügung stellt, nicht einnimmt; auf den Grund für den Verzicht auf die Mahlzeit kommt es nicht an.

Das Urteil betrifft die aktuelle Rechtslage, die seit der sog. Reisekostenreform 2014 gilt. Vor 2014 erfolgte zwar keine Kürzung der Verpflegungsmehraufwendungen; jedoch musste dafür aufgrund der unentgeltlichen Mahlzeitengestellung ein geldwerter Vorteil versteuert werden.

Alle Steuerzahler

Keine Steuerermäßigung bei Handwerkerleistungen der öffentlichen Hand

Das Bundesfinanzministerium (BMF) lehnt eine Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen in den Fällen ab, in denen diese von der öffentlichen Hand erbracht und nach öffentlich-rechtlichen Kriterien abgerechnet werden. Damit passt das BMF die Verwalungsgrundsätze an die aktuelle höchstrichterliche Rechtsprechung an.

Hintergrund: Für Handwerkerleistungen für Renovierung, Erhaltungs- Modernisierungsmaßnahmen im eigenen Haushalt wird eine Steuerermäßigung in Höhe von 20 % gewährt, maximal 1.200 €. Diese Steuerermäßigung wird direkt von der festgesetzten Steuer abgezogen.

Wesentlicher Inhalt des Schreibens:

- Bei Handwerkerleistungen der öffentlichen Hand, die nicht einem einzelnen Haushalt zugutekommen, sondern allen an den Maßnahmen der öffentlichen Hand beteiligten Haushalten, wie z. B. bei dem Ausbau des allgemeinen Versorgungsnetzes oder der Erschließung einer Straße, wird eine Steuerermäßigung von 20 % für haushaltsnahe Handwerkerleistungen nicht gewährt.

DIE MANDANTEN | INFORMATION

- Es fehlt an einem Zusammenhang der Handwerkerleistungen mit dem Haushalt des einzelnen Grundstückseigentümers.
- Außerdem werden Aufwendungen für die Reinigung der Fahrbahn (Straße) ebenso wie Aufwendungen für den Winterdienst auf der Fahrbahn vor dem eigenen Haushalt nicht von der Steuerermäßigung erfasst, wohl aber die Kosten für die Straßenreinigung des Gehwegs vor dem eigenen Haushalt sowie die Kosten für den Winterdienst auf dem Gehweg vor dem eigenen Haushalt.

Hinweise: Das aktuelle BMF-Schreiben ist in allen noch offenen Fällen anzuwenden.

Das BMF folgt der Rechtsprechung des BFH. Dieser hatte die Steuerermäßigung für die Handwerkerleistungen mit der Begründung verneint, es gehe nicht um den eigenen Haushalt des Steuerpflichtigen, sondern um die Herstellung bzw. Erhaltung des öffentlichen Wasser-Verteilungs- oder Sammelnetzes. Auch die Fahrbahn vor dem eigenen Haus wird – anders als der Gehweg – nicht zum Haushalt gerechnet.

Spekulationsgewinn bei Schenkung eines Grundstücks

Die unentgeltliche Übertragung eines Grundstücks innerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist auf die eigenen Kinder, die es anschließend sogleich mit Gewinn an den vom Elternteil ausgesuchten Erwerber verkaufen, ist kein Gestaltungsmissbrauch. Daher muss das Elternteil keinen Spekulationsgewinn versteuern, sondern nur die Kinder, denen die Anschaffung durch das Elternteil zugerechnet wird. Hierdurch kann es zu einer erheblichen Steuerersparnis kommen, wenn der Steuersatz der Kinder deutlich niedriger ist als der des Elternteils.

Hintergrund: Der Verkauf eines Grundstücks des Privatvermögens innerhalb von zehn Jahren nach Anschaffung mit Gewinn führt zu einem steuerpflichtigen Spekulationsgewinn. Erhält ein Steuerpflichtiger das Grundstück unentgeltlich, z. B. durch Schenkung, wird ihm der entgeltliche Erwerb durch den Rechtsvorgänger (Schenker) zugerechnet.

Sachverhalt: Die Klägerin kaufte im Jahr 2011 ein Grundstück. Im Jahr 2012 schenkte sie ihren beiden volljährigen Kindern jeweils das hälftige Miteigentum an dem Grundstück, nachdem sie einen Käufer für das Grundstück gesucht und die Verkaufsverhandlungen geführt hatte. Noch am Tag der Schenkung verkauften ihre Kinder das Grundstück an den von ihrer Mutter, der Klägerin, ausgesuchten Käufer und erzielten nach Abzug des von ihrer Mutter im Jahr 2011 gezahlten Kaufpreises einen steuerpflichtigen Gewinn in Höhe von ca. 97.500 €. Das Finanzamt bejahte einen Gestaltungsmissbrauch und rechnete den Gewinn der

Klägerin als Spekulationsgewinn zu. Hiergegen wehrte sich die Klägerin.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) gab der Klage statt:

- Die Klägerin hat keinen Spekulationsgewinn erzielt, da sie das Grundstück nicht verkauft hat. Ihre Schenkung an ihre beiden Kinder löst keinen Spekulationsgewinn aus, da ein Spekulationsgewinn einen Verkauf voraussetzt.
- Die unentgeltliche Übertragung des Grundstücks an die Kinder vor dem Verkauf durch die Kinder stellt keinen steuerlichen Gestaltungsmissbrauch dar. Ein steuerlicher Gestaltungsmissbrauch kann nicht angenommen werden, wenn die Gestaltung vom Gesetzgeber bereits gesehen worden ist und er in einem Gesetz hierauf reagiert hat.
- Eine solche Reaktion des Gesetzgebers findet sich im Einkommensteuergesetz. Denn bei einer unentgeltlichen Übertragung des Grundstücks wird dem neuen Eigentümer (sog. Einzelrechtsnachfolger) der entgeltliche Erwerb durch den Rechtsvorgänger (Schenker) zugerechnet. Auf diese Weise muss der neue Eigentümer einen Spekulationsgewinn versteuern, wenn er das Grundstück innerhalb von zehn Jahren nach dem Kauf durch den Rechtsvorgänger verkauft; denn der Beschenkte gilt nun als entgeltlicher Erwerber. Gäbe es diese gesetzliche Regelung nicht, würde der Einzelrechtsnachfolger keinen Spekulationsgewinn erzielen, weil ein Spekulationsgewinn einen entgeltlichen Erwerb (Kauf) und eine entgeltliche Übertragung (Verkauf) voraussetzt.
- Der Gesetzgeber wollte also, dass bei einer Schenkung eines Grundstücks und bei einem Verkauf dieses Grundstücks durch den Beschenkten innerhalb von zehn Jahren nach Erwerb durch den Schenker der Spekulationsgewinn beim Beschenkten entsteht und versteuert werden muss. Der Spekulationsgewinn kann daher nicht der Klägerin als Schenkerin zugerechnet werden.

Hinweis: Unbeachtlich war, dass die Klägerin die Verkaufsverhandlungen geführt hatte. Denn die volljährigen Kinder der Klägerin waren nicht verpflichtet, an den von der Klägerin ausgesuchten Käufer zu verkaufen. Auch waren sie nicht verpflichtet, den Verkaufserlös an die Klägerin abzuführen.

Im Ergebnis müssen die Kinder zwar einen jeweils hälftigen Spekulationsgewinn versteuern; ihr Steuersatz war allerdings deutlich niedriger als der der Klägerin, so dass es insgesamt zu einer Steuerersparnis von ca. 14.000 € kam. Außerdem kann die Schenkung des Grundstücks an die Kinder Schenkungsteuer auslösen; allerdings greift hier ein Freibetrag von 400.000 € pro Kind, der für Schenkungen innerhalb eines Zehnjahreszeitraums gilt.

Wichtige Termine: Steuer und Sozialversicherung im November 2021

10.11.2021	Umsatzsteuer; Lohnsteuer, Kirchensteuer zur Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag Zahlungsschonfrist bis zum 15.11.2021 (gilt nicht bei Barzahlungen und Zahlungen per Scheck)
15.11.2021	Gewerbesteuer, Grundsteuer Zahlungsschonfrist bis zum 18.11.2021 (gilt nicht bei Barzahlungen und Zahlungen per Scheck)
26.11.2021	Fälligkeit der Beitragsgutschrift der Sozialversicherungsbeiträge beim Sozialversicherungsträger am 26.11.2021 Einreichen der Beitragsnachweise bei der jeweiligen Krankenkasse (Einzugsstelle) bis zum 24.11.2021