

Mitteilung

Bitte beachten Sie, dass ab Februar 2023 unser monatliches Informationsschreiben nur noch elektronisch per E-Mail versandt wird.

Vereinfachungsregelung bei der Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten

Bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich sind sog. aktive und passive Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) zu bilden. Damit werden Ausgaben und Einnahmen demjenigen Wirtschaftsjahr zugeordnet, zu dem sie wirtschaftlich gehören. Nach § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG ist ein aktiver RAP anzusetzen, wenn Ausgaben vor dem Abschlussstichtag getätigt werden, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. Ein passiver RAP ist nach § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG anzusetzen, wenn Einnahmen vor dem Abschlussstichtag vereinnahmt werden, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.

In seinem Urteil vom 16.03.2021 (X R 34/19, BStBl II 2019,844) bestätigt der BFH die Bildung von (aktiven) RAP auch in Fällen von geringer Bedeutung als zwingend. Mangels gesetzlicher Grundlage sei ein Verzicht auf die RAP-Bildung in Bagatellfällen nicht möglich. Steuerbilanziell müssen demnach Kleinstbeträge, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellen, aktiv abgegrenzt werden. Nachdem die Tatbestandsmerkmale von aktiven und passiven RAP gleich auszulegen sind, gilt dies auch für passive RAP. Im Interesse der Steuervereinfachung und des Bürokratieabbaus wird mit dem JStG 2022 eine Wesentlichkeitsgrenze für den Ansatz von Rechnungsabgrenzungsposten gesetzlich bestimmt, die sich betragsmäßig an der Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter (GWG) orientiert. Aktive und passive RAP müssen damit nur noch dann gebildet werden, wenn die einzelne Ausgabe oder Einnahme den Betrag des § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG übersteigt. Damit wird im Gleichklang mit den GWG auf die periodengerechte Gewinnabgrenzung zugunsten von Vereinfachung und Bürokratieabbau verzichtet.

Das Wahlrecht zum Verzicht auf eine RAP-Bildung kann nur einheitlich für sämtliche Abgrenzungsfälle und damit für alle dem Wahlrecht unterliegenden Einnahmen und Ausgaben ausgeübt werden. Die Forderung gilt erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2021 enden.

Regelungen im JStG zur Besteuerung der Gas-/Wärmepreisbremse

§ 123 Abs. 1 - neu - EStG regelt, dass alle im Erdgas-Wärme-Soforthilfegesetz (EWSG) benannten Entlastungen (sog. Dezemberabschlag) der Besteuerung unterliegen. Sofern sie nicht schon direkt einer Einkunftsart zuzuordnen sind, wird die Zugehörigkeit zu den sonstigen Leistungen gesetzlich angeordnet. Besteuerungslücken werden damit vermieden. Die Freigrenze von 256 € gilt nicht.

Die Entlastungen, die nach den allgemeinen steuerlichen Regelungen zu den Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 6 EStG gehören, werden nach diesen allgemeinen Regelungen versteuert.

Nach § 123 Abs. 2 - neu - EStG sind nur die Entlastungen, die Personen in ihrem Privatbereich erhalten haben und die deswegen den sonstigen Einkünften gesetzlich zugeordnet werden, nach besonderen Regelungen zu versteuern, die den sozialen Ausgleich sicherstellen sollen. Die Entlastungen sind daher erst dann anteiliger oder vollständiger Teil des zu versteuernden Einkommens, wenn die in § 124 EStG definierten Grenzen erreicht sind. Deswegen müssen die gesetzlich den sonstigen Einkünften nach § 22 Nr. 3 EStG zugeordneten Entlastungen zunächst bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommens unberücksichtigt bleiben und sind erst anschließend ab der in § 124 EStG bestimmten Grenze dem zu versteuernden Einkommen hinzuzurechnen. Nur bei den Steuerpflichtigen, die die Entlastungen des § 123 Abs. 1 EStG nicht bereits im Zusammenhang mit anderen Einkunftsarten beziehen und die im Übrigen eine Grenze überschreiten, dessen Höhe sich am Einstieg zur Pflicht, einen Solidaritätszuschlag zu entrichten, orientiert, erhöht sich das zu versteuernde Einkommen um die Entlastungen nach § 123 Abs. 1 EStG. Die Entlastung nach § 123 Abs. 1 EStG ist mit Beginn der Milderungszone des Absatzes 2 dem zu versteuernden Einkommen nach § 2 Abs. 5 Satz 1 des Erdgas-Wärme-Soforthilfegesetzes in Höhe eines gesondert zu berechnenden

Hinzurechnungsbetrags nach Absatz 2 zuzurechnen. Oberhalb der Milderungszone wird die Entlastung nach § 123 Abs. 1 EStG dem zu versteuernden Einkommen in voller Höhe zugerechnet.

Die Milderungszone beginnt ab einem zu versteuernden Einkommen von 66.915 € und endet bei einem zu versteuernden Einkommen von 104.009 €. Bei Ehegatten, die zusammen veranlagt werden, beginnt die Milderungszone ab einem zu versteuernden Einkommen von 133.830 € und endet bei einem zu versteuernden Einkommen von 208.018 €. Im Bereich der Milderungszone ist als Zurechnungsbetrag nach § 123 Abs. 2 EStG nur der Bruchteil der Entlastungen des § 123 Abs. 1 EStG einzubeziehen, der sich als Differenz aus dem individuellen zu versteuernden Einkommen des Steuerpflichtigen und der Untergrenze der Milderungszone dividiert durch die Breite der Milderungszone errechnet.

Die Milderungszone des § 124 Abs. 2 EStG soll Belastungssprünge im Einstiegsbereich der Besteuerung vermeiden, indem nur individuell berechnete Bruchteile der erhaltenen Entlastungen zum zu versteuernden Einkommen hinzugerechnet werden. Sie führt allerdings zu einer erheblichen Verkomplizierung.

Beispiel:

Bei Entlastungen nach § 123 Abs. 1 EStG in Höhe von 400 € (ledige Person) und einem zu versteuernden Einkommen von 80.000 € (vor Zurechnung Entlastung) berechnet sich der dem zu versteuernden Einkommen zuzurechnende Bruchteil der Entlastungen des § 123 Abs. 1 EStG wie folgt:

Differenz des zu versteuernden Einkommens (vor Zurechnung Entlastung) zur Untergrenze der Milderungszone:
 $80.000 \text{ €} - 66.915 \text{ €} = 13.085 \text{ €}$

Breite der Milderungszone: $104.009 \text{ €} - 66.915 \text{ €} = 37.094 \text{ €}$

Zu versteuernder Anteil der Entlastungen nach § 123 Abs. 1 EStG: $(13.085 \text{ €} / 37.094 \text{ €}) = 0,35275 = 35,275 \%$

Damit sind bei einem zu versteuernden Einkommen von 80.000 € (vor Zurechnung Entlastung) 35,275 % der Entlastung in Höhe von 400 € zu versteuern: $35,275 \% * 400 \text{ €} = 141,10 \text{ €}$

Ist eine Entlastung nach § 123 Abs. 1 EStG den Einkünften aus Leistungen nach § 22 Nr. 3 Satz 1 zuzuordnen, gelten für deren Besteuerung die in den Rechnungen nach § 2 Abs. 3, § 3 Abs. 1 Satz 4 und nach § 4 Abs. 2 des Erdgas-Wärme-Soforthilfegesetzes als Kostenentlastung gesondert ausgewiesenen Beträge im Veranlagungszeitraum der Erteilung dieser Rechnung als nach § 11 Abs. 1 Satz 1 zugeflossen.

Anerkennung eines punktuell satzungsdurchbrechenden inkongruenten Vorabgewinnausschüttungsbeschlusses

1. Ein punktuell satzungsdurchbrechender Beschluss über eine inkongruente Vorabausschüttung, der von der Gesellschafterversammlung einstimmig gefasst worden ist und von keinem Gesellschafter angefochten werden kann, ist als zivilrechtlich wirksamer Ausschüttungsbeschluss der Besteuerung zugrunde zu legen (entgegen BMF-Schreiben v. 17.12.2013, BStBl I 2014, 63).
2. Ein Gesellschafter, an den nach einem solchen Beschluss kein Gewinn verteilt wird, verwirklicht den Tatbestand der Einkünfteerzielung gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG nicht
3. Ob eine inkongruente Vorabgewinnausschüttung nach § 42 AO gestaltungsmisbräuchlich ist, ist bei zivilrechtlich wirksamen punktuell satzungsdurchbrechenden Beschlüssen nach denselben Maßstäben zu beurteilen, die für satzungsgemäße inkongruente Ausschüttungen gelten.
*BFH, Urt. v. 28.09.2022 - VIII R 20/20

Die in den Streitjahren gefassten Beschlüsse über die inkongruenten Vorabgewinnausschüttungen widersprachen zwar der Satzung der K-GmbH. Sie waren aber entgegen der Auffassung des Finanzamts und des BMF nicht nichtig, sondern als punktuell satzungsdurchbrechende Ausschüttungsbeschlüsse mangels Anfechtbarkeit zivilrechtlich wirksam und bindend. Enthält ein Gesellschaftsvertrag - wie hier - keine gesonderte Regelung zur Gewinnverteilung und keine Öffnungsklausel i.S.d. § 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG, sind die Gewinne entsprechend der gesetzlichen Regelung in § 29 Abs. 3 Satz 1 GmbHG nach dem Verhältnis der Geschäftsanteile zu verteilen. Wenn die Gesellschafterversammlung durch Beschluss von der subsidiären gesetzlichen Regelung in § 29 Abs. 3 Satz 1 GmbHG abweicht, die in der Satzung nicht aufgenommen, in ihr aber auch nicht im Rahmen einer Öffnungsklausel abbedungen wird, liegt ein satzungsdurchbrechender Ausschüttungsbeschluss vor. Die gesetzliche Regelung in § 29 Abs. 3 Satz 1 GmbHG ist dann ein materieller, wenngleich kein formeller Satzungsbestandteil.

Satzungsdurchbrechende Gesellschafterbeschlüsse, die einen vom Regelungsinhalt der Satzung abweichenden rechtlichen Zustand mit Dauerwirkung (und sei es auch nur für einen begrenzten Zeitraum) begründen, sind (selbst im Fall eines einstimmig gefassten Beschlusses) nichtig, wenn bei der Beschlussfassung nicht alle materiellen und formellen Bestimmungen einer Satzungsänderung (insbesondere die notarielle Beurkundung und Eintragung des Beschlusses in das Handelsregister gem. § 53 Abs. 2 Satz 1 erster Halbsatz, § 54 Abs. 1 GmbHG) eingehalten werden.

Im Gegensatz zu satzungsdurchbrechenden Beschlüssen erschöpft sich die Wirkung von punktuell satzungsdurchbrechenden Beschlüssen in der betreffenden Maßnahme als Einzelakt, so dass die Satzung durch den Beschluss zwar verletzt wird, aber nicht mit Wirkung für die Zukunft geändert werden soll; solche punktuell wirkenden Beschlüsse sind nicht nichtig, aber bei der GmbH entsprechend § 243 Abs. 1 AktG anfechtbar.

Da die Vorabgewinnausschüttungen im Streitfall und im Streitjahr auf zivilrechtlich wirksamen Gesellschafterbeschlüssen beruhen, handelt es sich jeweils um eine offene Ausschüttung von Gewinnanteilen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG. Der Kläger hatte demzufolge jedoch keinen Gewinnanteil zu versteuern, denn er hatte den Einkünfteerzielungstatbestand jeweils nicht verwirklicht. Denn zivilrechtlich wurde wirksam beschlossen, an ihn keinen Gewinn auszuschütten. Offen ausgeschüttete Gewinne sind stets bei demjenigen Anteilseigner der Besteuerung zu unterwerfen, dem sie in dieser Eigenschaft als Anteilseigner zufließen.

Hinweis:

Der BFH sah keinen Anlass, dem Kläger auf der Grundlage der vom BMF geforderten Fremdüblichkeitsprüfung aus den inkongruenten Vorabausschüttungen an die T-GmbH Einkünfte gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG zuzurechnen. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG verlangt für die Einkünfteerzielung tatbestandlich nur den Bezug von Gewinnanteilen durch den Gesellschafter, enthält aber keinen Vorbehalt, dass der Bezug fremdüblich oder angemessen sein muss. Eine allgemeine steuerliche Angemessenheitskontrolle zivilrechtlich wirksamer beschlossener inkongruenter Gewinnausschüttungen lehnt der BFH ausdrücklich ab.

Ihre Steuerberater

Steuertermine Februar 2023

- 10.02. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer für Monatszahler
- 10.02. Umsatzsteuer für Monatszahler
- 10.02. Umsatzsteuer für Quartalszahler mit Fristverlängerung

Sie finden dieses Infoblatt auch unter www.kanzlei-gleisl.de/Mandanteninformationen/Informationsbrief