

FÜR UNSERE MANDANTEN

HINWEISE JULI 2016

A. Ertragsteuern

1. Arbeitszeitkonten bei GmbH-Geschäftsführern

Treffen Arbeitgeber und Arbeitnehmer eine Arbeitszeitkontovereinbarung, wird ein Teil des Gehalts nicht ausbezahlt, sondern für eine spätere Verringerung der Arbeitszeit verwendet. Der Arbeitnehmer kann bei fortlaufendem Gehalt vorzeitig in den Ruhestand gehen oder er kann das Guthaben auf dem Arbeitszeitkonto verwenden, um ein Sabbatical einzulegen, d.h. eine längere Arbeitspause, während er sein Gehalt weiter bezieht.

Der nicht ausbezahlte Teil des Gehalts unterliegt vorläufig weder der Lohnsteuer noch der Sozialversicherung. Erst in der Freistellungsphase, d.h. im vorgezogenen Ruhestand oder im Sabbatical, wenn der aufgesparte Gehaltsanspruch ausbezahlt wird, fallen Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge an. Nach Ansicht der Finanzverwaltung gilt dies allerdings nicht für Arbeitnehmer, die Organ einer Kapitalgesellschaft sind. Zum Beispiel werden Arbeitszeitkontovereinbarungen mit GmbH-Geschäftsführern von der Finanzverwaltung nicht anerkannt, d.h. das einbehaltene Gehalt muss bereits bei Gutschrift auf dem Arbeitszeitkonto versteuert werden und nicht erst bei Auszahlung.

Nach einem aktuellen Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) führen Arbeitszeitkontovereinbarungen mit Geschäftsführern, die zugleich Gesellschafter der GmbH sind, zu verdeckten Gewinnausschüttungen, d.h. die GmbH kann das einbehaltene Gehalt nicht als Betriebsausgabe abziehen. Laut BFH vertragen sich Arbeitszeitkonten nicht mit dem Aufgabenbild eines GmbH-Geschäftsführers. Bei einem Geschäftsführer komme es nicht auf die geleistete Arbeitszeit an, sondern auf den Erfolg seiner Arbeit. Aus demselben Grund sind auch Überstundenvergütungen sowie Sonntags- und Feiertagszuschläge für Gesellschafter-Geschäftsführer regelmäßig verdeckte Gewinnausschüttungen.

2. Veranstaltung von Golfturnieren

Veranstaltet ein Unternehmer ein Golfturnier zu Werbezwecken, kann er die Kosten laut Bundesfinanzhof (BFH) nicht als Betriebsausgabe abziehen. Im entschiedenen Fall hatte ein Versicherungsbüro jährlich ein Golfturnier veranstaltet. Die Teilnehmer mussten kein Startgeld entrichten, wurden aber um großzügige Spenden zugunsten eines gemeinnützigen Vereins gebeten. Die Aufwendungen des Versicherungsbüros für das Golfturnier wurden vom Finanzamt nicht als Betriebsausgabe berücksichtigt. Der BFH hat diese Auffassung bestätigt. Aufwendungen für „überdurchschnittliche“ Repräsentation, Unterhaltung von Geschäftsfreunden, Freizeitgestaltung, sportliche Betätigung und ähnliche Zwecke sind nicht abzugsfähig. Die Veranstaltung eines Golfturniers sei als ähnlicher Zweck anzusehen, da im Zusammenhang mit der Freizeitgestaltung der Teilnehmer.

Im Urteilsfall des BFH hatte das Versicherungsbüro selbst das Turnier veranstaltet. Steuerlich wäre es besser gewesen, wenn das Versicherungsbüro die Veranstaltung des Turniers einem Golfclub überlassen hätte und als Sponsor des Turniers aufgetreten wäre. In diesem Fall wären die Aufwendungen für die werbewirksame Nennung des Versicherungsbüros als Sponsor voll als Betriebsausgabe abzugsfähig gewesen. Der BFH hat in einem Fall, in dem eine Brauerei Golfturniere gesponsert hatte, den Abzug als Betriebsausgabe zugelassen.

3. Verluste aus Optionsgeschäften

Optionen sind Termingeschäfte, z.B. über Wertpapiere, Edelmetalle oder Fremdwährungen. Der Inhaber des Optionsrechts hat die Wahl, innerhalb einer bestimmten Frist zu einem vorab vereinbarten Kaufpreis = Basispreis die Aktie, das Edelmetall oder die Fremdwährung zu kaufen (Kaufoption oder Call) oder zu verkaufen (Verkaufsoption oder Put). Für dieses Wahlrecht muss eine Optionsprämie bezahlt werden.

Je nach Kursentwicklung kann der Inhaber

- die Option ausüben, d.h. die Aktie usw. kaufen oder verkaufen,
- die Option an der Börse verkaufen oder
- die Option verfallen lassen,
z.B. bei einer Kaufoption, wenn der Börsenkurs der Aktie niedriger ist als der Basispreis.

Bisher waren Verluste aus dem Verfall einer Option nach Auffassung der Finanzverwaltung steuerlich unbeachtlich im Gegensatz zu Verlusten aus der Ausübung oder dem Verkauf der Option. Dem hat der Bundesfinanzhof (BFH) widersprochen. Nach Auffassung des BFH sind Aufwendungen für den Erwerb eines Optionsrechts abzugsfähig wie Veräußerungskosten, unabhängig davon, ob die Option vorzeitig veräußert wird oder bei Fristablauf verfällt. Im Entscheidungsfall hatte ein Ehepaar in Erwartung steigender Kurse Aktien-Kaufoptionen für 80.000 € erworben. Da der Kurs der Aktie gesunken war, hatte das Ehepaar die Kaufoptionen verfallen lassen. Laut BFH kann der Verlust von 80.000 € mit positiven Kapitalerträgen verrechnet werden. Reichen die Kapitalerträge im Verlustjahr nicht zur vollständigen Verlustverrechnung aus, wird der Restverlust auf die Folgejahre vorgetragen. Eine Verlustverrechnung mit anderen positiven Einkünften, z.B. aus Gewerbebetrieb, ist allerdings unzulässig. Die BFH-Rechtsprechung wird mittlerweile von der Finanzverwaltung angewendet.

4. Abschlagszahlungen an Architekten und Ingenieure

In einem vom Bundesfinanzhof (BFH) entschiedenen Fall musste ein Ingenieurbüro den Gewinn aus einem Auftrag, der sich über längere Zeit hinzog, nicht erst mit Abnahme der Leistung durch den Auftraggeber versteuern, sondern bereits mit Stellung der Abschlagsrechnungen nach der Honorarordnung für Architekten und Ingenieure (HOAI). Die Finanzverwaltung wollte die Grundsätze dieses Urteils, das sich auf eine seit langem überholte Fassung der HOAI bezog, ab 2015 allgemein anwenden. Dies hätte bei bilanzierenden Architekten und Ingenieuren zu einer Vorwegnahme der Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen geführt (vgl. Hinweise Juli 2015 A.2.).

Mittlerweile hat die Finanzverwaltung ihre Auffassung geändert. Das Urteil des BFH ist nur noch in Altfällen anzuwenden, d.h. wenn der Architekten- oder Ingenieurvertrag bis 17. August 2009 abgeschlossen wurde. Bei Vertragsschluss nach diesem Datum bleibt es dabei, dass Gewinne von bilanzierenden Architekten und Ingenieuren erst in dem Jahr versteuert werden müssen, in dem der Auftrag abgeschlossen und vom Auftraggeber abgenommen wird.

B. Umsatzsteuer

1. Gebäudevermietung zur Flüchtlingsunterbringung

Zur Unterbringung von Bürgerkriegsflüchtlings und Asylbewerbern mietet die öffentliche Hand derzeit auch Unterkünfte bei Betreibern von Hotels und Wohnheimen oder bei Privatpersonen an.

Wird Wohnraum langfristig vermietet, d.h. über 6 Monate oder unbefristet, ist die Vermietung umsatzsteuerfrei. Ein Verzicht auf die Steuerbefreiung ist bei Flüchtlingsunterkünften nicht möglich, denn Mieter ist die öffentliche Hand in ihrem Hoheitsbereich. Ob die Vermietung langfristig erfolgt, bestimmt sich laut Finanzverwaltung ausschließlich nach der Laufzeit der abgeschlossenen Mietverträge und nicht nach der Aufenthaltsdauer des einzelnen Flüchtlings.

Kurzfristige Wohnraumüberlassung bis 6 Monate wird als Beherbergungsleistung mit 7 v.H. Umsatzsteuer belastet.

Erbringt der Vermieter neben der Wohnraumvermietung noch Zusatzleistungen, unterscheidet die Finanzverwaltung drei Fälle:

- Sind die Zusatzleistungen bei langfristigen Mietverträgen nebensächlich und üblich, wie beispielsweise die Bereitstellung von Bettwäsche oder von einfachem Mobiliar (Bett, Stuhl, Schrank), sind die Zusatzleistungen umsatzsteuerfrei. Nebensächliche und übliche Zusatzleistungen zur kurzfristigen Beherbergung der Flüchtlinge, wie z.B. die Überlassung von Handtüchern oder die Zimmerreinigung, unterliegen wie die Beherbergungsleistung selbst dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 v.H.
- Dominieren die Zusatzleistungen derart, dass die Vermietungsleistung zur Nebenleistung wird, ist die Leistung insgesamt steuerpflichtig zum Regelsteuersatz 19 v.H. Laut Finanzverwaltung ist dies beispielsweise möglich, wenn der Vermieter auch die soziale Betreuung der Flüchtlinge, den Sicherheitservice oder den Wäschedienst übernimmt.
- Verpflegung durch den Vermieter ist stets unabhängig von der Vermietungsleistung mit 19 v.H. zu versteuern.

2. Leistungen von Behindertenwerkstätten

Betreibt ein gemeinnütziger Verein eine Behindertenwerkstatt, unterliegen die Leistungen der Werkstatt unter gewissen Voraussetzungen dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 v.H. Bisher wurden allerdings nur Waren, die in einer Behindertenwerkstatt selbst hergestellt wurden, ermäßigt besteuert. Für zugekaufte Waren galt der ermäßigte Steuersatz nur, wenn der Warenwert durch die Bearbeitung in der Werkstatt um mehr als 10 v.H. gestiegen war. Reiner Warenhandel und Dienstleistungen mussten immer mit 19 v.H. versteuert werden.

Nach neuer Auffassung der Finanzverwaltung sind Behindertenwerkstätten nicht nur reine Produktionsbetriebe. Sie können auch Handelsumsätze und Dienstleistungen erbringen, wie beispielsweise Bestückung von Leiterplatten, Verpackung, Montage, Gartenpflege usw. Demnach unterliegt nicht nur der Verkauf selbstgeschaffener Waren dem ermäßigten Umsatzsteuersatz, sondern auch der Warenhandel und die sonstigen von der Werkstatt erbrachten Leistungen. Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass die Bundesagentur für Arbeit die Zugehörigkeit dieser Leistungen zur Behindertenwerkstatt anerkannt hat.

C. Sonstiges

1. Steuerhinterziehung in großem Ausmaß

Wer Steuern vorsätzlich verkürzt, begeht damit eine Straftat, die zu einer Geldstrafe oder einer Freiheitsstrafe führen kann. In besonders schweren Fällen der Steuerhinterziehung droht eine Freiheitsstrafe von mindestens 6 Monaten bis zu 10 Jahren. Eine reine Geldstrafe ist in diesen Fällen nicht möglich.

Ein besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung lag bisher regelmäßig erst ab 100.000 € verkürzter Steuer pro Jahr vor. Der Bundesgerichtshof hat in einer verschärfenden Rechtsprechung diese Grenze halbiert, d.h. schon ab 50.000 € verkürzter Steuer pro Jahr ist mit einer Freiheitsstrafe zu rechnen. Werden mehrere Steuern durch übereinstimmende unrichtige Angaben verkürzt, geht das Strafgericht von einer Tateinheit aus und rechnet alle Steuern zusammen.

Beispiel: Pizzeriabetreiber Franco manipuliert seine Registrierkasse. Dadurch werden die Betriebseinnahmen zu niedrig erklärt. Betragen die Verkürzungen bei der Einkommen-, Gewerbe- und Umsatzsteuer insgesamt mindestens 50.000 € pro Jahr, liegt ein besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung vor. Franco muss mit einer Freiheitsstrafe rechnen. Es verlängert sich außerdem die Strafverfolgungsverjährungsfrist, d.h. die Zeit, in der die Steuerhinterziehung noch bestraft werden kann, auf 10 Jahre ab Bekanntgabe des Steuerbescheids. Bei gewöhnlicher Steuerhinterziehung ist eine Bestrafung bereits nach 5 Jahren nicht mehr möglich.

Um eine Bestrafung zu vermeiden, kann der Steuerhinterzieher für die letzten 10 Jahre nacherklären. Bei fristgerechter Nachzahlung der hinterzogenen Steuern, der Hinterziehungszinsen von 6 v.H. pro Jahr und eines Zuschlags bis 20 v.H. abhängig von der Höhe der verkürzten Steuer bleibt die Steuerhinterziehung bei der betreffenden Steuerart durch die Selbstanzeige straffrei. Eine Selbstanzeige ist jedoch nicht mehr möglich, wenn die Tat entdeckt wurde und der Täter dies wusste oder damit rechnen musste. Das Oberlandesgericht Schleswig-Holstein hat die Straffreiheit durch Selbstanzeige in einem Fall verweigert, in dem ein Unternehmer durch Berichte in den Medien vom Ankauf einer Steuer-CD mit Daten seiner Schweizer Bank erfahren hatte. Nach Auffassung des Gerichts musste er ab Veröffentlichung der Medienberichte mit Entdeckung seiner verkürzten Einkünfte rechnen, d.h. die Selbstanzeige konnte keine Straffreiheit mehr bewirken.

2. Hinzuverdienst bei Frührentnern

Wer die Regelaltersgrenze – 65 bis 67 Jahre je nach Geburtsjahr – erreicht hat, darf neben der Altersrente unbegrenzt hinzuverdienen, ohne dass die Rente gekürzt wird.

Wer bereits vor Erreichen der Regelaltersgrenze eine Altersrente bezieht, z.B. als Bergmann, langjährig Versicherter, Schwerbehinderter, vor 1952 geborene Frau, wegen Arbeitslosigkeit oder nach Altersteilzeit, darf monatlich höchstens 450 € hinzuverdienen. In 2 Monaten pro Jahr darf der Arbeitslohn neben der Rente bis zu 900 € betragen, z.B. durch Urlaubs- oder Weihnachtsgeld.

Bei Überschreiten der Hinzuverdienstgrenze wird die Rente abhängig vom Hinzuverdienst gekürzt um 1/3, 1/2, 2/3 oder komplett. Hinzuverdienst ist jedes Arbeitsentgelt aus einer Beschäftigung, aber auch Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit = Gewinneinkünfte. Unschädlich sind Kapitaleinkünfte, z.B. Zinsen und Dividenden, private Veräußerungsgewinne und steuerfreie Ehrenamts-pauschalen.

Beispiel: Frührentner Hans erhält als Gesellschafter einer Windkraft-KG Gewinnanteile. Außerdem bezieht er als GmbH-Gesellschafter Dividenden. Die Gewinnanteile aus der KG können zu einer Rentenkürzung führen, nicht aber die GmbH-Dividende.

Erzielt ein Frührentner Gewinneinkünfte, z. B. Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer Photovoltaikanlage, darf sein Hinzuverdienst insgesamt 450 € monatlich nicht übersteigen. Das Sozialgericht Mainz hat eine Rentenkürzung um 1/3 als rechtmäßig anerkannt in einem Fall, in dem ein Frührentner neben einer geringfügigen Beschäftigung für 450 € monatlich mit einer PV-Anlage noch 21 € durchschnittlichen Gewinn pro Monat gemacht hat. Dies gelte auch dann, wenn der Gewinn auf 2 sonnige Monate entfällt und die Anlage im Übrigen defizitär gelaufen ist.

3. Verdienstgrenze für Familienversicherung in der gesetzlichen Krankenversicherung

Ehegatten, Lebenspartner und Kinder von Mitgliedern einer gesetzlichen Krankenkasse sind beitragsfrei mitversichert, wenn ihr monatliches Gesamteinkommen 415 €, bei geringfügiger Beschäftigung 450 €, nicht übersteigt. Das Gesamteinkommen umfasst sämtliche Einkünfte nach dem Einkommensteuergesetz, z.B. auch Kapitaleinkünfte über dem Sparer-Pauschbetrag von 801 € pro Steuerpflichtigem und Renten in Höhe des Auszahlungsbetrags. Gehört eine Photovoltaikanlage einem Ehepaar gemeinsam, kann die Einkommensgrenze des Mitversicherten dadurch überschritten werden. Um dies zu vermeiden, sollte die PV-Anlage dem Hauptversicherten alleine gehören.

4. Modernisierung des Besteuerungsverfahrens

Das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens hat nach einigen Änderungen nunmehr die Zustimmung von Bundestag und Bundesrat gefunden.

Bisher sind auch bei elektronischer Übermittlung von Steuererklärungen häufig Belege in Papierform beim Finanzamt einzureichen, z.B. Schwerbehindertenausweis oder Spendenbescheinigungen. Künftig sollen Belege nur noch in Ausnahmefällen dem Finanzamt vorgelegt werden müssen. Dennoch müssen sie aufbewahrt und auf Verlangen nachgereicht werden. Spender erhalten die Möglichkeit, den Zuwendungsempfänger zu bevollmächtigen, dass dieser die ab 2017 erhaltenen Spenden unter Angabe der steuerlichen Identifikationsnummer des Spenders direkt dem Finanzamt elektronisch meldet. Körperbehinderungen, die einen Anspruch auf den Behinderten-Pauschbetrag von 310 bis 3.700 € je nach Grad der Behinderung begründen, werden von der zuständigen Behörde künftig dem Finanzamt gemeldet. Ab wann dies der Fall sein wird, hängt vom Fortschritt der hierfür erforderlichen Programmierarbeiten ab = Einführung 2017 oder später.

Die Frist zur Abgabe der jährlichen Steuererklärung wird für Steuererklärungen ab 2018 um zwei Monate verlängert. Für steuerlich Beratene gilt dann bundeseinheitlich der letzte Februartag des übernächsten Jahres als Stichtag, z.B. Abgabe der Einkommensteuererklärung 2018 bis zum 29. Februar 2020. Eine vorzeitige Anforderung der Steuererklärung durch das Finanzamt ist in bestimmten Fällen nach wie vor möglich.

Im Gegenzug werden Verspätungszuschläge bei nicht fristgerechter Abgabe einer Steuererklärung künftig im Regelfall automatisch festgesetzt. Für Jahressteuererklärungen wie z.B. die Einkommensteuererklärung beträgt der Verspätungszuschlag für jeden angefangenen Monat der Verspätung 0,25 v.H. der Steuernachzahlung, mindestens 25 € monatlich. Die Obergrenze für Verspätungszuschläge bleibt bei 25.000 €. Wird die Steuer auf null festgesetzt oder kommt es zu einer Steuererstattung, wird kein automatischer Verspätungszuschlag erhoben. Die Finanzämter haben jedoch weiterhin die Möglichkeit, bei Nichtabgabe einer Steuererklärung ein Zwangsgeld festzusetzen.

5. Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer

Kurz vor Ablauf der vom Bundesverfassungsgericht gesetzten Frist hat der Bundestag einen von der Regierungskoalition beschlossenen Kompromiss angenommen, der vorbehaltlich der Zustimmung des Bundesrats rückwirkend zum 1. Juli 2016 in Kraft treten soll. Die Neuregelungen betreffen allein die Übertragung von Betriebsvermögen. Dabei wurde der ursprüngliche Gesetzentwurf (vgl. Hinweise November 2015 B.7.) in einigen Punkten überarbeitet.

Grundsätzlich bleibt es bei den bisherigen Verschonungsabschlägen und den hierfür einzuhaltenden Auflagen. Beim Erwerb von Betriebsvermögen über 26 Mio € wird der volle Verschonungsabschlag jedoch nur noch dann gewährt, wenn der Erwerber nachweist, dass ihn die Steuerzahlung finanziell überfordern würde.

Ohne diesen Nachweis wird der Verschonungsabschlag mit wachsendem Unternehmensvermögen schrittweise abgeschmolzen (bis auf null für Erwerbe ab 90 Mio €).

Kleine Betriebe erhalten die Verschonung weiterhin unabhängig davon, wie sich die Lohnsumme nach dem Zeitpunkt der Erbschaft oder Schenkung entwickelt. Die Beschäftigtengrenze für diese Sonderregelung sinkt jedoch von 20 auf 5 Mitarbeiter. Für Betriebe bis 15 Mitarbeiter gibt es Erleichterungen. Im Betriebsvermögen enthaltenes Verwaltungsvermögen, z.B. Wertpapiere und Finanzmittel, ist künftig voll zu versteuern, soweit es mehr als 10 v.H. des begünstigten Betriebsvermögens ausmacht.

Bei der Unternehmensbewertung werden die bislang oft überhöhten Werte künftig realitätsnäher ermittelt. Außerdem wird für Familienbetriebe, bei denen die Erben nicht frei über die erworbenen Anteile verfügen dürfen, ein Bewertungsabschlag bis 30 v.H. eingeführt.