

IMMER EINHUNDERT PROZENT

Informiert - Newsletter IV 2017



Sehr geehrte Damen und Herren,



Hermann Krämer
Diplom-Kaufmann
Steuerberater
Wirtschaftsprüfer

Wenn du niedergeschlagen bist, wenn dir die Tage immer dunkler vorkommen, wenn dir die Arbeit nur noch monoton erscheint, wenn es dir fast sinnlos erscheint, überhaupt noch zu hoffen, dann setz dich einfach aufs Fahrrad, um die Straße herunterzujagen, ohne Gedanken an irgendetwas außer deinem wilden Ritt.

Der Arzt und geistige Vater von Sherlock Holmes, Sir Arthur Conan Doyle, war ein begeisterter Sportler und Fahrradfahrer. Was hätte er wohl zum stetig wachsenden Markt der E-Bikes gesagt? Da er 1908 als Redakteur bei den Olympischen Spielen emotional Partei für den Marathonläufer Pietri ergriff, der zwar als erster durch die Ziellinie lief, doch aufgrund der dabei helfenden Ärzte und Kampfrichter disqualifiziert wurde, sind wir sicher, dass er keine Einwände gegen unterstützende Kräfte hätte.

Was noch vor einiger Zeit als Hilfe für ältere und eher konditionsarme Radfahrer abgetan wurde, steht im Mittelpunkt eines boomenden Marktes. Bereits eine halbe Millionen E-Bikes sind auf deutschen Straßen unterwegs. Die News über das steigende Angebot von Ladestationen, das verbesserte Design, Umbaumöglichkeiten traditioneller Fahrräder, Stadtverwaltungen, die ihre Mitarbeiter mit ganzen E-Bikes Flotten ausrüsten, und die Weiterentwicklung von Lasten-E-Bikes erscheinen laufend in der Tagespresse. Das Potential dieses Marktes wird noch als riesig angesehen. Für unser Klima und auch das Verkehrsaufkommen unserer Städte auf jeden Fall eine tolle Entwicklung. Für die Gesundheit - solange der "Ritt" nicht zu "wild" ist - gleichermaßen.

Vielleicht haben auch Sie schon daran gedacht, Ihr Team mit E-Bikes auszurüsten. Was Sie dabei beachten sollten und weitere aktuelle Entwicklungen in der Rechtsprechung können Sie den folgenden Informationen entnehmen. Sollte ein Thema Ihr besonderes Interesse wecken, zögern Sie nicht, uns zu kontaktieren. Das Team von GKK PARTNERS steht Ihnen gerne zur Verfügung und wünscht Ihnen eine möglichst stressfreie, inspirierende und gesunde Zeit vor dem Jahreswechsel.

Herzlichst



Dr. Michael Hoheisel
Diplom-Kaufmann
Steuerberater

Ausscheiden von Gesellschaftern aus Freiberufler-Gesellschaften im Rahmen des sog. naked in/naked out-Modells

Bei Freiberuflergesellschaften (z. B. Rechtsanwälte, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer) finden sich die unterschiedlichsten Regelungen in Bezug auf das Ausscheiden und die Aufnahme neuer Partner bzw. Gesellschafter. Insbesondere bei größeren Einheiten mit einer Vielzahl von Ein- und Austritten wird oftmals vereinbart, dass die Partner beim Eintritt in die Gesellschaft nur den Anteilsnennwert bezahlen und unter denselben Bedingungen wieder aus der Gesellschaft ausscheiden – unabhängig von den tatsächlichen Anteilswerten (sog. naked in/naked out-Klausel).

Zwar kommt es hier regelmäßig zu einer tatsächlichen objektiven Wertverschiebung zwischen den Gesellschaftern. Mangels subjektiver Freigiebigkeit ist in einer solchen Konstellation der Grundtatbestand der schenkungsteuerpflichtigen Zuwendung (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) aber nicht erfüllt. In § 7 Abs. 7 ErbStG enthält das Schenkungsteuerrecht aber eine Fiktion, wonach als Schenkung auch der auf dem Ausscheiden eines Gesellschafter beruhende Übergang des Anteils an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft auf die anderen Gesellschafter oder die Gesellschaft gilt, soweit der tatsächliche Anteilswert den Abfindungsanspruch übersteigt. Die subjektive Absicht der Vermögenszuwendung ist in diesem Fall nicht Voraussetzung.

In einem vom Finanzgericht Düsseldorf zu entscheidenden Fall war bei einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft gesellschaftsvertraglich im Rahmen eines Poolvertrags vereinbart, dass im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafter dieser seinen Anteil an einen Treuhänder zum Nennwert zu übertragen hat. Dieser Treuhänder hatte die Aufgabe, den Anteil treuhänderisch für die anderen Gesellschafter bis zur Weiterübertragung (ebenfalls zum Nennwert) auf neu hinzutretenden Gesellschafter zu halten. Im Rahmen eines altersbedingten Ausscheidens eines der Gesellschafter hatte das Finanzamt Schenkungsteuer auf Basis der Zuwendungsfiktion des § 7 Abs. 7 ErbStG festgesetzt, da der tatsächliche Wert des Anteils über dem Nennwert lag.

Im Klageverfahren hat das FG Düsseldorf in dieser Konstellation entschieden, dass der Tatbestand des § 7 Abs. 7 ErbStG nicht erfüllt ist. Zunächst stellte das FG fest, dass die Norm bei einer Anteilsveräußerung unter den Gesellschaftern nicht anwendbar ist, sondern lediglich dann, wenn ein Abfindungsanspruch gegen die Gesellschaft entsteht. Ein solcher Abfindungsanspruch ist im Urteilssachverhalt nicht entstanden, da die Anteile (zunächst) an den Treuhänder übertragen wurden. Zudem fehlt es nach Ansicht des FG auch an der erbschaftsteuerlich relevanten Vermögensverschiebung zugunsten der übrigen Gesellschafter. Aufgrund des Übergangs der Anteile auf den Treuhänder können diese den übrigen Gesellschaftern nicht zugerechnet werden.

Insgesamt ist die Entscheidung des FG Düsseldorf zu begrüßen. Allerdings wurde die Revision zugelassen, so dass zu hoffen bleibt, dass sich auch der Bundesfinanzhof der Auffassung des FG anschließt. Dadurch würde - zumindest bei Konstellationen, die dem Urteilssachverhalt entsprechen- Klarheit geschaffen werden bei den bislang ungeklärten schenkungssteuerlichen Auswirkungen des sog. naked in/naked out-Modells bei größeren Freiberufler-Sozietäten.

Wiebke Danesitz
Diplom-Kauffrau
Steuerberaterin
Wirtschaftsprüferin

Änderung der Rechtsprechung zur Gesellschafterfremdfinanzierung

Ausgangslage und Hintergrund

Gewährt ein Steuerpflichtiger im steuerlichen Privatvermögen einem fremden Dritten ein Darlehen und fällt dieses Darlehen aus oder bürgt ein Steuerpflichtiger im Privatvermögen für einen fremden Dritten und wird aus der Bürgschaft in Anspruch genommen, so kann der Steuerpflichtige die entsprechenden Aufwendungen steuerlich regelmäßig nicht geltend machen. Eine steuerliche Berücksichtigung wäre nur dann möglich, wenn die Darlehensforderungen vor dem endgültigen Ausfall zu einem fremdüblichen Preis an einen Dritten veräußert wird. Allerdings kann ein solcher Verlust aus der Veräußerung der Forderung lediglich mit Einkünften aus Kapitalvermögen und nicht mit anderen Einkünften verrechnet werden.

Anderes galt bisher für den Fall, dass der Steuerpflichtige das Darlehen seiner Kapitalgesellschaft gewährte bzw. für die Gesellschaft bürgte und diese Gesellschafterfremdfinanzierung als eigenkapitalersetzend qualifiziert wurde. Fiel ein solches Gesellschafterdarlehen aus oder wurde der Gesellschafter aus einer solchen Bürgschaft in Anspruch genommen, stellten die Aufwendungen nachträgliche Anschaffungskosten seiner Beteiligung an der Kapitalgesellschaft dar und wirkten sich später zumindest teilweise steuermindernd bei der Ermittlung eines Veräußerungs- oder Auflösungsergebnisses i. S. d. § 17 EStG aus.

Bei der Frage, ob die Finanzierungshilfe des Gesellschafters eigenkapitalersetzend war, orientierten sich Rechtsprechung und Finanzverwaltung an den gesellschaftsrechtlichen Vorgaben zum sog. Eigenkapitalersatzrecht. Die Gewährung eines Darlehens oder einer Bürgschaft galt (u. a.) dann als eigenkapitalersetzend, wenn dies in der Krise der Kapitalgesellschaft erfolgt war, d. h. ein Gesellschafter als ordentlicher Kaufmann stattdessen eigentlich Eigenkapital zugeführt hätte. Trotz zivilrechtlicher Einkleidung als Darlehen oder Bürgschaft wurde die Finanzierungshilfe dann als Eigenkapital angesehen.

Mit Einführung des MoMiGs (Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen) im Jahr 2009 änderte sich jedoch die gesellschaftsrechtliche Behandlung solcher Finanzierungshilfen: Außerhalb des Insolvenzverfahrens werden sie nicht mehr wie haftendes Eigenkapital behandelt. Dies führte innerhalb der steuerlichen Literatur zu intensiven Diskussionen darüber, ob die o. g. steuerlichen Grundsätze zu den eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen und die damit einhergehende Berücksichtigung als nachträgliche Anschaffungskosten weiter gelten könnten. Die Finanzverwaltung wollte die Grundsätze trotz des MoMiGs weiter angewendet wissen (BMF-Schreiben vom 21. Oktober 2010, BStBl. 2010 I S. 823).

Das Urteil

Mit Urteil vom 11. Juli 2017 (Aktenzeichen IX R 36/15) hat nun der Bundesfinanzhof die bislang offene Frage beantwortet und kam in Änderung seiner bisherigen Rechtsprechung zum Ergebnis, dass sich entsprechende Aufwendungen steuerlich nicht mehr auswirken.

Begründet wird die Entscheidung damit, dass mit dem MoMiG in 2009 das gesellschaftsrechtliche sog. Eigenkapitalersatzrecht aufgehoben und durch den gesetzlichen Nachrang sämtlicher Gesellschafterfinanzierungen im Insolvenzfall ersetzt wurde. Daher sei die gesetzliche Grundlage für die bisherige Rechtsprechung des BFH zur Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten entfallen.

Damit wird im Grunde die steuerliche Behandlung ausfallender Gesellschafterfremdfinanzierungen der eingangs dargestellten steuerlichen Behandlung im Privatvermögen gewährter Fremdfinanzierungen angeglichen. Aus Gründen des Vertrauensschutzes auf die bisherige Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung hält es der Bundesfinanzhof aber für geboten, die neue Grundsätze nur dann anzuwenden, wenn die eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe nach dem 27. September 2017 (Datum der Veröffentlichung der Entscheidung) hingegeben wurde. Für alle vor diesem Datum gewährten Darlehen und Bürgschaften gelten weiterhin die bisherigen Leitlinien gem. den Ausführungen des BMF-Schreibens vom 21. Oktober 2010, d. h. Darlehensausfälle können insoweit weiterhin als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung steuerlich geltend gemacht werden.

Folgen für die Praxis

Die Auswirkungen des BFH-Urteils auf die Praxis der Gesellschafterfinanzierung von Kapitalgesellschaften sind erheblich: Gesellschafter werden künftig gut überlegen müssen, ob sie ihrer Kapitalgesellschaft Darlehen gewähren oder zugunsten der Gesellschaft Bürgschaften geben, denn bei Ausfall bzw. Inanspruchnahme kann der Verlust bei neu gewährten Darlehen steuerlich nicht mehr geltend gemacht werden. Allenfalls durch eine rechtzeitige Veräußerung der Darlehensforderungen kann ggf. zumindest eine Verrechnung mit anderen abgeltungssteuerpflichtigen Kapitaleinkünften erreicht werden. Zukünftig wird es für Gesellschafter aber tendenziell wohl attraktiver sein, ihre Kapitalgesellschaft durch Kapitalerhöhungen oder Zuführungen zur Kapitalrücklage zu finanzieren oder Fremdkapital zu gewähren, welches aufgrund der vertraglichen Ausgestaltung wirtschaftlich als Eigenkapital zu qualifizieren ist, denn alle diese Finanzierungsvarianten führen zu nachträglichen Anschaffungskosten, die sich später bei der Ermittlung des Veräußerungs- oder Auflösungsergebnisses ergebnis- und steuermindernd auswirken und dann auch für eine Verrechnung mit anderen Einkünften zur Verfügung stehen.

Sebastian Drexl
Master of Arts
Steuerberater

Zeitpunkt der Option zur Umsatzsteuer bei Immobilienvermietung und –verkauf

Zeitliche Begrenzung der Umsatzsteueroption bei Vermietungseinkünften

Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken ist nach § 4 Nr. 12 UStG grundsätzlich von der Umsatzsteuer befreit. Möchte der Grundstückseigentümer sich jedoch aufgrund eines kostenintensiven Neubaus oder einer aufwendigen Sanierung die Vorsteuerbeträge vom Finanzamt rückerstatten lassen, muss er auf die Steuerfreiheit der Vermietungsumsätze verzichten (sogenannte Umsatzsteueroption). Sofern sich herausstellt, dass der Verzicht auf die Steuerfreiheit nachteilig ist, kann dieser auch nachträglich widerrufen werden.

Bis wann der Verzicht oder ein Widerruf des Verzichts wirksam ausgesprochen werden kann, war bislang allerdings höchstrichterlich noch nicht entschieden. Die Finanzverwaltung vertrat bislang die Auffassung, dass sowohl die Erklärung zur Option als auch der Widerruf dieser Option nur bis zur formellen Bestandskraft der jeweiligen Jahressteuerfestsetzung, d. h. regelmäßig bis zum Ablauf der einmonatigen Einspruchsfrist, zulässig sei.

Mit den Urteilen vom 19. Dezember 2013 (V R 6/12 und V R 7/12) hat der Bundesfinanzhof dagegen nunmehr klargestellt, dass die (erstmalige) Ausübung der Option zur Steuerpflicht der Vermietungsumsätze sowie deren Widerruf bis zur materiellen Bestandskraft des Steuerbescheids erfolgen kann, d. h. regelmäßig bis zum Ablauf der Festsetzungsverjährung und damit über die einmonatige Einspruchsfrist hinaus. Da Umsatzsteuerfestsetzungen als Steueranmeldungen regelmäßig unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 AO stehen, bleibt dem Steuerpflichtigen aufgrund der für ihn positiven Rechtsprechung daher länger Zeit, um die Option auszuüben oder eine bereits erfolgte Option ggf. nachträglich zu widerrufen.

Mit dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 2. August 2017 folgt die Finanzverwaltung nun diesen neuen Grundsätzen, welche in allen offenen Fällen anzuwenden sind.

Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung bei Grundstücksveräußerungsgeschäften

Auch für Grundstückslieferungen, die keine nicht steuerbaren Geschäftsveräußerungen im Ganzen darstellen, kann auf die grundsätzliche Steuerfreiheit verzichtet werden. Voraussetzung hierfür ist aber, dass dieser Verzicht auf die Steuerbefreiung

im notariellen Kaufvertrag beurkundet wurde. Eine solche Option zur Steuerpflicht konnte laut bisheriger Verwaltungspraxis auch in einer Ergänzungsurkunde/Änderungsurkunde nachgeholt werden.

Diese bisher großzügige Auffassung der Finanzverwaltung wurde mit dem Urteil des BFH vom 21. Oktober 2017 (XI R 40/13) verworfen. Nach Auffassung der Richter ist die Umsatzsteuroption nur im zugrunde liegenden Grundstückskaufvertrag zu berücksichtigen. Eine nachträglich notariell beurkundende Ergänzung oder Änderung ist unwirksam.

Die jüngste Rechtsprechung stellt eine deutliche Verschärfung dar, da eine einmal ausgeübte Option unwiderruflich ist bzw. eine im Kaufvertrag unterlassene Option nicht nachgeholt werden kann. Bei Grundstücksveräußerungen muss daher künftig bereits vor Abschluss des Kaufvertrags final und endgültig entschieden werden, ob ein Verzicht auf die Steuerbefreiung vorteilhaft ist oder nicht.

Aufgrund der bislang großzügigeren Handhabung der Finanzverwaltung gewährt diese im oben genannten BMF-Schreiben jedoch Übergangsregelungen hinsichtlich der Anwendung der neuen BFH-Auffassung. Beruft sich der Unternehmer auf die für ihn günstigere bisherige Verwaltungsanweisung, wird vom Finanzamt eine notarielle Vertragsergänzung für Erklärungen nach dem 30. März 2004 bis zum 31. Oktober 2010 nicht beanstandet. Für Zeiträume ab dem 1. November 2010 kommt ein Vertrauensschutz für notarielle Vertragsergänzungen nur noch bis zur formellen Bestandskraft (einmonatige Einspruchsfrist) der betreffenden Jahressteuerfestsetzung in Betracht, wenn die Erklärungen vor dem 1. Januar 2018 abgegeben wurden.

Fazit

Insgesamt führt die Rechtsprechung des BFH zu den zeitlichen Restriktionen bei der Option zur Umsatzsteuer im Immobilienbereich einerseits zu einer Erleichterung im Hinblick auf die laufenden Vermietungseinkünfte. Andererseits ergibt sich dagegen bei Grundstücksveräußerungen eine deutliche Einschränkung.

Stefan Schmittner
Diplom-Kaufmann
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater
CISA

Inventur-Hinweise 2017

Mit dem Jahreswechsel endet für viele Unternehmen auch das Geschäftsjahr und es stehen die jährlichen Inventurarbeiten als Ausgangsbasis für den aufzustellenden Jahresabschluss an. Aus diesem Grund dürfen wir Sie im Folgenden auf ein paar wesentliche Themen im Hinblick auf die durchzuführende Inventur hinweisen.

Inventar als Grundlage für Jahresabschluss

Die Erfassung des Vorratsvermögens (Bilanzposten: Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige und fertige Erzeugnisse, Handelswaren) erfordert grundsätzlich eine körperliche Bestandsaufnahme. Das Vorratsvermögen kann jedoch auch mit Hilfe anerkannter mathematisch-statistischer Methoden aufgrund von Stichproben ermittelt werden, wenn das Ergebnis dem einer körperlichen Bestandsaufnahme gleichkommt. Als weitere Inventurerleichterungen kommen je nach Sachverhalt die Gruppenbewertung und der Festwert in Betracht.

1. Inventurmethoden

Für den Zeitpunkt der Inventur sind grundsätzlich drei verschiedene Methoden anerkannt. Neben der Stichtagsinventur sind ebenso die vor-/ nachgelagerte Stichtagsinventur sowie eine permanente Inventur möglich.

a) Stichtagsinventur

Eine zeitnahe Inventur kann am Bilanzstichtag oder innerhalb von 10 Tagen vor oder nach dem Bilanzstichtag durchgeführt werden. Für den Fall, dass die Bestandsaufnahme nicht am Bilanzstichtag stattfindet, sind zwischenzeitliche Bestandsveränderungen entsprechend zu berücksichtigen.

b) Vor-/ nachgelagerte Stichtagsinventur

Bei der vor- oder nachgelagerten Stichtagsinventur kann der Inventurstichtag drei Monate vor oder zwei Monate nach dem Abschlussstichtag liegen. An dem festgelegten Stichtag hat eine Aufnahme sämtlicher Vermögensgegenstände zu erfolgen und die aufgenommenen Bestände sind dabei in einem besonderen Inventar zu verzeichnen. Zur Ermittlung des Wertansatzes in der Bilanz zum Jahresabschlussstichtag müssen die Bestände mengen- und wertmäßig durch ein Fortschreibungs- oder Rückrechnungsverfahren fortgeschrieben bzw. rückgerechnet werden.

c) Permanente Inventur

Im Gegensatz zur Stichtagsinventur wird bei der permanenten Inventur kein einheitlicher Inventurstichtag festgelegt. Die Aufnahme des Bestandes der einzelnen Vermögensgegenstände kann zu unterschiedlichen Zeitpunkten

innerhalb des gesamten Geschäftsjahres erfolgen. Durch eine ergänzende Lagerbuchführung muss der aufgenommene Bestand zum Abschlussstichtag fortgeschrieben werden. Zudem ist es erforderlich, dass jeder Vermögensgegenstand zumindest einmal im Jahr gezählt wird. Zu beachten ist, dass die permanente Inventur bei nicht kontrollierbaren Abgängen oder besonders wertvollen Beständen nicht zulässig ist.

2. Inventurumfang

Die Hauptaufgaben des Bestandsverzeichnisses (Inventar) sind die Dokumentation und Ergänzung der Buchführung zu einem bestimmten Stichtag, die Ermittlung der Endbestände der Vermögensgegenstände und die Aufdeckung, Korrektur und Prävention von Fehlern.

Auf Nachfolgendes ist hierbei besonders zu achten:

a) Hilfs- und Betriebsstoffe

Grundsätzlich sind auch die Hilfs- und Betriebsstoffe einzeln zu erfassen und in das Bestandsverzeichnis aufzunehmen. Sofern die Inventarwerte nicht von erheblicher Bedeutung sind und zudem nicht wesentlich schwanken, kann in Ausnahmefällen auch eine sachgerechte Schätzung erfolgen.

b) Unfertige und fertige Erzeugnisse

Unfertige und fertige Erzeugnisse sind bei der Inventuraufnahme auch zu erfassen. Aus den Bestandslisten sollte dabei für einen sachverständigen Dritten in kurzer Zeit nachvollzogen werden können, wie die Ermittlung der Herstellungskosten bei den ausgewiesenen unfertigen und fertigen Erzeugnissen erfolgte.

c) Schwimmende Ware

Schwimmende, d. h. unterwegs befindliche Ware ist grundsätzlich beim wirtschaftlichen Eigentümer zu bilanzieren. Sofern der Gefahrübergang auf den Käufer noch nicht erfolgt ist und die Ware am Jahresabschlussstichtag noch den Vorräten zuzuordnen ist, ist ggf. eine Bestätigung über die zuzurechnenden Bestände vom Lagerhalter (z. B. Spediteur) anzufordern.

d) Kommissionsware

Kommissionsware wird zum Verkauf von Lieferanten (Kommittenten) an Händler (Kommissionär) überlassen.

Im eigenen Lager gehaltene Kommissionsware die wirtschaftlich externen Lieferanten zuzurechnen ist, ist im Rahmen der Inventur nicht zu erfassen. Demnach ist es im Rahmen der Inventuraufnahme wichtig derartige Bestände in der Lagerhaltung von den sonstigen Vorratsbeständen zu trennen.

Dagegen ist eigene Kommissionsware die zum Jahresabschlussstichtag bei Kunden lagert mit aufzunehmen, da das wirtschaftliche Eigentum dem eigenen

Unternehmen zuzuordnen ist. In der Regel sind hierbei auf den Jahresabschlussstichtag ausgestellte Bestandsnachweise vom Kunden anzufordern.

3. Bewertungsverfahren

a) Einzel- und Gruppenbewertung

Bei der Vorratsinventur sind die Bestände grundsätzlich jeweils einzeln zu erfassen und zu bewerten. Allerdings können, soweit es den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht, gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens jeweils zu einer Gruppe zusammengefasst werden.

Als vereinfachte Bewertungsverfahren kommen dabei die Durchschnittsbewertung oder ein Verbrauchsfolgeverfahren (Lifo) in Betracht.

b) Festwerte

Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe können unter bestimmten Voraussetzungen, wenn sie regelmäßig ersetzt werden und ihr Gesamtwert für das Unternehmen von untergeordneter Bedeutung ist, mit einer gleichbleibenden Menge und einem gleichbleibenden Wert angesetzt werden, sofern ihr Bestand der Größe, dem Wert und der Zusammensetzung nach nur geringen Veränderungen unterliegt.

4. Inventurdurchführung

Eine Inventur erfordert eine physische Bestandsaufnahme der auf Lager liegenden Wirtschaftsgüter. Die Inventurdurchführung erfolgt dabei durch mindestens zwei Personen, einem „Zähler“ und einem „Schreiber“. Je nach Umfang der aufzunehmenden Bestände können hierbei auch mehrere Aufnahmeteams gleichzeitig tätig werden.

Hierbei ist insbesondere Folgendes zu beachten:

- Lagerbewegungen während der Inventuraufnahme sollten möglichst vermieden werden.
- Die aufzunehmenden Bestände sind in durchnummerierte Bestandslisten zu verzeichnen.
- Auf eine eindeutige Bezeichnung der aufgenommenen Vorratsbestände auf den Inventurlisten ist zu achten.
- Die Bestandsaufnahme sollte vorzugsweise in der örtlichen Reihenfolge der Lagerhaltung erfolgen.
- Die gezählte Ware ist zu kennzeichnen um Doppelerfassungen zu vermeiden.
- Die Bestandslisten sind nach Abschluss von den aufnehmenden Personen zu unterzeichnen.
- Die allgemeinen Aufbewahrungsfristen (i. d. R. 10 Jahre) sind zu beachten.

5. Abschlussprüfer

Bei Unternehmen, die einer gesetzlichen Prüfungspflicht unterliegen oder die eine freiwillige Jahresabschlussprüfung durchführen, hat eine frühzeitige Abstimmung mit dem Jahresabschlussprüfer zu erfolgen. Im Regelfall hat der Jahresabschlussprüfer eine Inventurbeobachtung und eigenständige Kontrollzählungen durchzuführen.

Zuzahlungen des Arbeitnehmers bei der Privatnutzung des Firmenwagens

Darf ein Arbeitnehmer seinen Firmenwagen auch für private Zwecke nutzen, so hat er diesen sogenannten geldwerten Vorteil zu versteuern. Dies kann nach der pauschalen sog. 1 %-Methode (1 % des Bruttolistenpreises pro Monat, ggf. zuzüglich 0,03 % für jeden Entfernungskilometer zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte) oder entsprechend der tatsächlichen Verhältnisse gem. den Aufzeichnungen nach der Fahrtenbuchmethode erfolgen.

Soweit der **Arbeitnehmer** ein **Nutzungsentgelt** an den Arbeitgeber geleistet hat, ist dies von der Besteuerungsgrundlage des geldwerten Vorteils abziehbar, d. h. der Nutzungswert wird gemindert und entsprechend auch die darauf entfallende Steuer. Bisher wurden unter Nutzungsentgelt nur **pauschale** Zuzahlungen des Arbeitnehmers verstanden:

- nutzungsunabhängiger pauschaler Betrag (z. B. Monatspauschale),
- nutzungsabhängiger Betrag (z. B. Kilometerpauschale),
- (anteilige) Leasingraten

Dies gilt sowohl im Rahmen der 1 %-Methode als auch für die Fahrtenbuchmethode. Voraussetzung ist, dass das Nutzungsentgelt des Arbeitnehmers im Arbeitsvertrag oder aufgrund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage vereinbart wurde.

Die Übernahme individueller Kosten (z. B. Benzinkosten, Wartungs- oder Reparaturkosten) durch den Arbeitnehmer führte dagegen nicht zu einer Minderung des geldwerten Vorteils.

BFH-Urteil bzgl. 1 %-Methode

Im Jahr 2016 hat der Bundesfinanzhof in zwei Urteilen (jeweils vom 30. November 2016, VI R 2/15 und VI R 49/14) entschieden, dass bei Anwendung 1 %-Methode auch die vom Arbeitnehmer getragenen individuellen Kosten den Nutzungswert mindern. Die Verwaltung folgt dieser Auffassung nun und hat dazu am 21. September 2017 ein BMF-Schreiben veröffentlicht, in dem die genauere Anwendung und Umsetzung des Urteils erläutert wird.

Betroffen sind alle individuellen Aufwendungen, die zu den Gesamtkosten des Kraftfahrzeugs gehören, wie zum Beispiel:

- Treibstoffkosten und Ladestrom

- KFZ-Steuer
- Haftpflicht- und Fahrzeugversicherungen
- Wagenpflege- und wäsche
- Garagen-/Stellplatzmiete
- Wartungs- und Reparaturkosten

Die Minderung des geldwerten Vorteils gilt auch, soweit die Kosten zunächst vom Arbeitgeber ausgelegt werden und anschließend an den Arbeitnehmer weiterbelastet werden.

Nach wie vor unberücksichtigt bleiben dagegen Vignetten und Mautgebühren, Parkgebühren, Unfallversicherung sowie Verwarnungs-, Ordnungs- und Bußgelder, da diese keine Gesamtkosten des Fahrzeugs sind.

Die Kürzung der Besteuerungsgrundlage kann maximal bis zu EUR 0 erfolgen. Trägt der Arbeitnehmer mehr Aufwendungen als der Nutzungswert beträgt, bleibt der übersteigende Betrag steuerlich **unberücksichtigt**. Insbesondere ist kein Werbungskostenabzug beim Arbeitnehmer im Sinne von § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG möglich.

Beispiel:

Der Arbeitgeber hat seinem Mitarbeiter einen Firmenwagen mit einem Listenpreis von EUR 50.000 auch zur Privatnutzung überlassen und den geldwerten Vorteil nach der 1 %-Prozent-Regelung bewertet. In der Nutzungsüberlassungsvereinbarung ist geregelt, dass der Mitarbeiter ein Entgelt zu zahlen hat:

- a) in Höhe einer Monatspauschale von EUR 200, oder*
- b) in Höhe der privat veranlassten Treibstoffkosten in Höhe von EUR 200.*

Der geldwerte Vorteil von monatlich 1 Prozent des Listenpreises (EUR 500) ist in beiden Fällen um EUR 200 zu mindern. Es verbleibt eine steuer- und beitragspflichtiger Sachbezug in Höhe von EUR 300.

Fahrtenbuchmethode

Die vom Arbeitnehmer selbst getragenen **individuellen** Aufwendungen bleiben bei der Ermittlung der Gesamtkosten des Fahrzeuges grundsätzlich von vornherein außer Ansatz, so dass **eine Minderung** des Nutzungswerts nicht mehr notwendig ist. Weiterhin abziehbar von der Besteuerungsgrundlage sind dagegen die **pauschalen** Nutzungsentgelte des Arbeitnehmers (Monatspauschale, Kilometerpauschale oder die (anteiligen) Leasingraten).

Das Finanzamt beanstandet es aber nicht, wenn die vom Arbeitnehmer getragenen Aufwendungen zunächst in die Gesamtkosten mit einbezogen werden. Der geldwerte Vorteil wird dann aufgrund der höheren Gesamtkosten ermittelt. In diesem Fall können die individuellen Aufwendungen vom Nutzungswert (privater Anteil an Gesamtkosten) abgezogen werden.

Beispiel:

Laut Nutzungsüberlassungsvereinbarung hat der Arbeitnehmer die gesamten Treibstoffkosten in Höhe von EUR 3.000 zu übernehmen. Die übrigen vom Arbeitgeber getragenen Kraftfahrzeugkosten betragen EUR 7.000. Auf die Privatnutzung entfällt ein Anteil von 10 %. Der individuelle Nutzungswert ist wie folgt zu ermitteln:

Alternative a):

Die vom Arbeitnehmer selbst getragenen Treibstoffkosten fließen nicht in die Gesamtkosten des Kraftfahrzeugs ein. Anhand der (niedrigeren) Gesamtkosten ist der individuelle Nutzungswert zu ermitteln (10 % von EUR 7.000 = EUR 700). Da es sich nicht um ein pauschales Nutzungsentgelt handelt, ist ein Werbungskostenabzug i. H. v. EUR 2.700 (90 % von EUR 3.000) nicht zulässig.

Alternative b):

Werden unter Anwendung der Nichtbeanstandungsregelung die selbst getragenen Treibstoffkosten in die Gesamtkosten mit einbezogen, wird der individuelle Nutzungswert anhand der höheren Gesamtkosten ermittelt (10 % von EUR 10.000 = EUR 1.000). Die individuellen Kosten von EUR 3.000 mindern diesen Nutzungswert, jedoch max. bis auf EUR 0. Der den Nutzungswert übersteigenden Betrag i. H. v. EUR 2.000 führt nicht zu Werbungskosten des Arbeitnehmers.

Clemens Hirsch
Master of Arts
Steuerberater

Steuerpflichtiger geldwerter Vorteil bei der Überlassung von E-Bikes an Mitarbeiter

Seit knapp fünf Jahren gelten für Dienstfahräder ähnliche steuerliche Regeln wie für Dienstwagen. Seitdem steigt sowohl auf Arbeitnehmer- als auch Arbeitgeberseite das Interesse am Fahrrad-Leasing. Dennoch sind aus lohnsteuerlicher Sicht eine Reihe von Fragen unklar geblieben. Hierzu hat das Bayerische Landesamt für Steuern im Frühjahr ein klarstellendes Schreiben veröffentlicht.

Grundsätzlich gilt, dass die Überlassung von Fahrzeugen durch den Arbeitgeber an Arbeitnehmer auch zur privaten Nutzung Arbeitslohn darstellt. Dies gilt sowohl für KFZ als auch für Fahrräder oder Elektrofahrräder. Ebenso ergibt sich ein geldwerter Vorteil, wenn die Überlassung durch einen Dritten erfolgt und ein direkter Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis besteht (Arbeitslohn von dritter Seite). Dies ist bei Fahrrad-Leasingverhältnissen der Fall, da im Normalfall der Arbeitgeber aktiv an dem Zustandekommen der Leasingvereinbarung durch eine Rahmenvereinbarung o. ä. beteiligt ist.

Der geldwerte Vorteil ist nach den folgenden Regelungen zu bewerten, soweit die Überlassung aus dem Arbeitsvertrag entspringt (Vergütungsbestandteil, Gehaltsumwandlung).

Entsteht die Überlassung unabhängig vom Arbeitsvertrag durch eine sonstige Rechtsbeziehung, besteht der geldwerte Vorteil des Mitarbeiters nicht mehr in dem Fahrrad bzw. der privaten Nutzung, sondern in den vergünstigten Leasingkonditionen.

Ermittlung des geldwerten Vorteils der privaten Nutzung

Die Finanzverwaltung unterscheidet in der Beurteilung des geldwerten Vorteils ganz grundsätzlich danach, ob es sich um ein Elektrofahrrad handelt, das von seiner Beschaffenheit im Straßenverkehr als „normales“ Fahrrad oder als KFZ einzuordnen ist. Diese Unterscheidung erfolgt danach, ob bspw. Kennzeichen- und Versicherungspflicht besteht und ob die maximal Geschwindigkeit über 25 km/h liegt oder darunter.

Elektrofahrrad \leq 25 km/h ohne Kennzeichen-/Versicherungspflicht

Der geldwerte Vorteil ermittelt sich wie bei „normalen“ Fahrrädern. Das bedeutet, dass mit der Berücksichtigung von 1 % der unverbindlichen Preisempfehlung pro Monat als geldwerter Vorteil in der Lohnabrechnung sämtliche Fahrten - auch Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte - abgegolten sind.

Elektrofahrrad $>$ 25 km/h mit Kennzeichen-/Versicherungspflicht

Bei diesen Elektrofahrrädern ist der geldwerte Vorteil ganz analog einem KFZ zu ermitteln. Das bedeutet, dass sowohl die 1 % Methode als auch die Fahrtenbuch-

methode angewandt werden kann. Ebenso ist neben einem grundsätzlichen geldwerten Vorteil für die private Nutzung auch ein geldwerter Vorteil für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte anzusetzen.

Die 44-EUR-Freigrenze für Sachbezüge wird von diesen geldwerten Vorteilen nicht berührt. Das bedeutet, dass sie weder in diesen Fällen genutzt werden kann noch die Nutzung für andere Vorteile für Arbeitnehmer beeinträchtigt (z. B. Verteilung von Gutscheinen).

Geldwerter Vorteil durch Aufladen des Elektrofahrrads in der Arbeit

Ab dem 1. Januar 2017 hat der Gesetzgeber eine auf fünf Jahre befristete Steuerbefreiung für die Zurverfügungstellung von Ladestrom für Elektro-KFZ eingeführt.

Entsprechend der Einordnung von Elektrofahrrädern in fahrradähnliche und KFZ-ähnliche Gruppen vertritt die Finanzverwaltung die Auffassung, dass die Steuerbefreiung nur für die Gruppe der KFZ-ähnlichen Elektrofahrräder gilt. Die Regelung soll die Verbreitung von Elektro-KFZ fördern und vorantreiben. Der Markt für Elektrofahrräder benötigt nach Auffassung der Finanzverwaltung eine entsprechende Förderung nicht bzw. eine solche war nicht die Intention des Gesetzgebers. Konkret bedeutet das:

Elektrofahrrad ≤ 25 km/h ohne Kennzeichen-/Versicherungspflicht

Der geldwerte Vorteil für die Zurverfügungstellung von Ladestrom ist steuerpflichtiger Arbeitslohn. Die Steuerbefreiung findet keine Anwendung.

Für diesen geldwerten Vorteil kann die 44-EUR-Freigrenze für Sachbezüge in Anspruch genommen werden. Gleichzeitig ist dieser geldwerte Vorteil bei der Nutzung der 44-EUR-Freigrenze durch andere Sachbezüge zu berücksichtigen.

Elektrofahrrad >25 km/h mit Kennzeichen-/Versicherungspflicht

Für anmeldepflichtige Elektrofahrräder findet die Steuerbefreiung Anwendung. Die Bereitstellung von Ladestrom führt in diesen Fällen somit nicht zu steuerpflichtigem Arbeitslohn.

Die Nutzung der 44-EUR-Freigrenze durch andere Sachbezüge wird damit nicht beeinflusst.

Erwerb durch den Mitarbeiter nach Leasingende

Die gängigen Anbieter bieten in der Regel einen Erwerb des geleasteten Elektrofahrrads zu einem geringeren Preis als dem Restwert an (oftmals 10-20 % der UVP). Auch wenn diese Möglichkeit nicht vertraglich fixiert ist, stellt die Differenz Arbeitslohn von dritter Seite dar. Der Vorteil ergibt sich für den Mitarbeiter nur aufgrund der

aktiven Mitwirkung des Arbeitgebers an der Rahmenvereinbarung.

Als Vergleichspreis zur Ermittlung des geldwerten Vorteils beanstandet es die Finanzverwaltung nicht, wenn dieser aus Vereinfachungsgründen mit 40 % der unverbindlichen Preisempfehlung angesetzt wird.

Beispiel

Ein Mitarbeiter least ein E-Fahrrad im Wert von EUR 1.000. Nach 36 Monaten kauft er das E-Fahrrad für 15 % der ursprünglichen Preises (EUR 150). Der Vergleichspreis ist mit 40 % der unverbindlichen Preisempfehlung anzusetzen (EUR 400). Es ergibt sich somit ein geldwerter Vorteil in Höhe von EUR 250.

Von der Vereinfachungsregelung kann abgewichen werden, soweit im Einzelfall ein niedriger Restwert nachgewiesen wird.

Impressum

Die in dieser Mandanteninformation enthaltenen Beiträge sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand verfasst. Eine Haftung kann trotz sorgfältiger Bearbeitung nicht übernommen werden. Die Ausführungen dienen ausschließlich der allgemeinen Information und können daher eine qualifizierte, fachliche Beratung im Einzelfall weder ganz noch teilweise ersetzen. GKK PARTNERS steht Ihnen dazu gerne zur Verfügung.

Redaktionelle Auswahl, Bearbeitung und Kontakt: Hermann Krämer, Dr. Michael Hoheisel, Wiebke Danesitz, Sebastian Drexl, Stefan Schmittner, Evi Kraus und Clemens Hirsch.