

## IMMER EINHUNDERT PROZENT

Informiert - Newsletter III 2017



## Sehr geehrte Damen und Herren,



**Hermann Krämer**  
Diplom-Kaufmann  
Steuerberater  
Wirtschaftsprüfer

*Wo ist das Wissen, das wir in der Information verloren haben?* Der Amerikanische Schriftsteller T.S. Eliot würde sich über den stetig steigenden Pegel der Informationsflut wundern. Gerade wurde über die 20 Tsd. Nutzer eines freien WLAN-Netzes berichtet, die sich wahrscheinlich der häufigsten Lüge unserer Gegenwart schuldig gemacht haben: Ich habe die AGB's gelesen!

In diesen AGB's verpflichtete man sich zu 1000 Stunden gemeinnütziger Arbeit. Genau eine Person ist den Verpflichtungen zur Reinigung von Festivaltoiletten, zum Abkratzen der Kaugummis auf öffentlichen Gehwegen oder auch dem Einsammeln von Hundehaufen auf die Spur gekommen und nahm Kontakt zum Anbieter auf. Also Vorsicht vor dem Kleingedruckten und stets genau Lesen. Aber Hand auf's Herz: Die vollen Postkörbe wurden durch überschwemmende Accounts abgelöst - oder im schlimmsten Fall ergänzt - und für viele von uns ist der Griff zu einem Roman maximal ein Urlaubsvergnügen. Vielleicht mag eine der Schnellese-Apps, mit der man sich von rund 250 auf fast 1000 Wörter pro Minute steigern kann, für einige eine Lösung sein. Ob es Spaß macht, einen Harry Potter in 77 Minuten zu lesen, könnte man dann mindestens in einer Hinsicht stark anzweifeln.

Also haben wir uns zusätzlich mit der Hand an unsere eigene Nase gefasst und wollen uns an Robert Browning halten, dem Urheber des *Weniger ist mehr*. Zukünftig erhalten Sie von uns nur noch 4 Quartals-Newsletter pro Jahr und bei sehr wichtigen Themen auch mal einen Sonder-Newsletter. Gleichzeitig überprüfen wir die Relevanz der Themen für unseren Mandantenkreis verstärkt und bemühen uns noch intensiver um eine gute Verständlichkeit der Inhalte. So wie Blaise Pascal im 17. Jahrhundert schon feststellte: *Lange Briefe schreibt man nur, wenn man nicht genug Zeit hat, kurze zu schreiben*.

Denn final - und das entspricht ganz unserer Unternehmensphilosophie - beraten wir Sie individuell, möglichst persönlich und genau auf Ihre Bedürfnisse abgestimmt.

Im Folgenden möchten wir Sie entsprechend - auch in neuer Optik - über aktuelle Entwicklungen in der Rechtsprechung informieren, die für Sie von Bedeutung sein können. Sollte ein Thema Ihr besonderes Interesse wecken, zögern Sie nicht, uns zu kontaktieren. Unser Team steht Ihnen bei Fragen wie gewohnt jederzeit zur Verfügung. So wünschen wir Ihnen eine erholsame Sommerzeit, die Ihnen viele schöne Momente und vielleicht auch Zeit für eine gute Lektüre einräumen möge.

**Herzlichst**



## Neuregelung der Besteuerung von Investmentfonds (InvStRefG)

### Überblick

Mit der Investmentsteuerreformgesetz (InvStRefG vom 19. Juli 2016, BGBl. 2016 I, 1730) hat der Gesetzgeber auf die bereits seit längerem bestehende Kritik an der bisherigen Besteuerung von Fonds reagiert und es kommt zu einer umfassenden Änderung in der Besteuerungssystematik.

Die bislang bei allen Fonds anzuwendende (semi-)transparente Besteuerung können zukünftig nur noch sog. Spezial-Investmentfonds in Anspruch nehmen. Für alle anderen Investmentvermögen – v. a. sog. Publikumsfonds – greift dagegen zukünftig eine intransparente Besteuerung. D. h. es kommt zu einer Besteuerung bestimmter inländischer Einkünfte auf Fondsebene und zu einer nochmaligen Besteuerung auf Ebene der Anleger.

Die Neuregelung gilt für alle Investment-fonds ab dem 1. Januar 2018. Zudem unterliegen ab dem 1. Januar 2018 auch derzeit noch bestandsgeschützte Alt-Anteile (z. B. bei Erwerb vor dem 1. Januar 2009) ebenfalls der Besteuerung.

### Besteuerung auf Fondsebene

Ab dem 1. Januar 2018 und entgegen der bislang geltenden Steuerfreiheit von Investmentfonds unterliegen zukünftig alle in- und ausländischen Investmentfonds mit ihren inländischen Einkünften – d. h. insbesondere mit Ausschüttungen inländischer Kapitalgesellschaften und inländischen Immobilienerträgen – einer (auf Anlegerebene nicht anrechenbaren) Körperschaftsteuer von 15 %. Alle übrigen Einkünfte des Fonds (insbesondere Zinseinnahmen, Dividenden und Veräußerungsgewinne ausländischer Kapitalgesellschaften und ausländische Immobilienerträge) bleiben auf Fondsebene körperschaftsteuerfrei, unterliegen aber i. d. R. einer Besteuerung im Ausland. Für steuerbefreite (mildtätige, gemeinnützige oder kirchliche) Anleger, bleiben die Erträge unter bestimmten Voraussetzungen bereits auf Fondsebene steuerfrei.

### Besteuerung beim Anleger

Beim Anleger unterliegen sämtliche Ausschüttungen des Investmentfonds der Besteuerung. Daneben hat der Anleger aber auch eine (ausschüttungsunabhängige) sog. Vorabpauschale zu versteuern. Diese Vorabpauschale ist aber nur insoweit anzusetzen, als der sog. Basisertrag die im Kalenderjahr erfolgten Ausschüttungen des Fonds übersteigt. Der Basisertrag ergibt sich dabei aus Multiplikation des ersten Rücknahmepreises des Fondsanteils im Kalenderjahr mit 70 % des vom BMF jährlich im BStBl. veröffentlichten sog. Basiszinses (für das Jahr 2016 beträgt der Basiszins bspw. 1,1 %). Die Vorabpauschale ist insgesamt begrenzt auf die tatsächliche Wertsteigerung des Fonds im Kalenderjahr, d. h. die Differenz zwischen dem letzten und dem ersten Rücknahmepreis, um Überbesteuerungen zu vermeiden.

### Beispiel

Anleger A ist mit 1.200 Anteilen am X-Fonds beteiligt. Der erste Rücknahmepreis eines Anteils am X-Fonds im Jahr 01 beträgt EUR 1.000. Im Jahr 01 erfolgen Ausschüttungen in Höhe von EUR 5 pro Anteil. Der Basiszins im Jahr 01 sei 2 %. Der letzte Rücknahmepreis im Jahr 01 beträgt (a) EUR 1.150 bzw. (b) EUR 950.

Es ergibt sich folgende Vorabpauschale:

Basisertrag = 70 % x 1.000 EUR x 2 % =	14
abzgl. Ausschüttung	<u>5</u>
	9

**Im Fall (a)** greift die Begrenzung nicht, da die Wertsteigerung größer als die Vorabpauschale ist, d. h. der Anleger hat insgesamt EUR 6.000 (EUR 5 x 1.200) Ausschüttung und EUR 10.800 (EUR 9 x 1.200) Vorabpauschale zu versteuern.

**Im Fall (b)** ergibt sich eine Wertminderung. Eine Vorabpauschale ist deshalb nicht anzusetzen, d. h. der Anleger hat lediglich EUR 6.000 Ausschüttung zu versteuern.

Neben Ausschüttungen und Vorabpauschale sind beim Anleger auch Veräußerungsgewinne (und -verluste) der Besteuerung zu unterwerfen. Dabei mindert sich der errechnete Veräußerungsgewinn um die während der Besitzzeit der Anteile beim Anleger angesetzten Vorabpauschalen, woraus sich ggf. auch ein Veräußerungsverlust ergeben kann.

Die steuerpflichtigen Erträge unterliegen bei Privatanlegern der Abgeltungssteuer und bei betrieblichen Anlegern und Kapitalgesellschaften dem regulären Steuertarif. Die Vergünstigungen des Teileinkünfteverfahrens bei betrieblichen Anlegern und Kapitalgesellschaften (60 % bzw. 95 % Freistellung für Dividenden) sind nicht anzuwenden. Als Kompensation für die Steuerbelastung auf Fondsebene wird dem Anleger allerdings eine Teilfreistellung der Erträge gewährt. Der Umfang der Teilfreistellung hängt dabei vom jeweiligen Anlageschwerpunkt des Fonds entsprechend der Anlagebedingungen sowie vom Anlegertyp ab (im Rahmen der Gewerbesteuer auf Ebene betrieblicher Anleger gelten jeweils die hälftigen Teilfreistellungssätze).

Teilfreistellungssätze	Privatanleger	betrieblicher Anleger	Körperschaft
Aktienfonds (mind. 51% des Wertes in Aktien)	30 %	60 %	80 %
Mischfonds (mind. 25% des Wertes in Aktien)	15 %	30 %	40 %
Immobilienfonds (mind. 51% des Wertes in Immobilien und Immobiliengesellschaften)	60 %		
Auslands-Immobilienfonds (mind. 51% des Wertes in ausländischen Immobilien und Auslands-Immobilien-gesellschaften)	80 %		

Die steuerpflichtigen Erträge unterliegen bei inländischer Depotverwahrung dem Kapitalertragsteuerabzug. Die Kapitalertragsteuer wird dabei von den zufließenden Erträgen einbehalten. Sofern die Liquidität zur Deckung der anfallenden Kapitalertragsteuer nicht ausreicht (z. B. bei den ausschüttungsunabhängigen Vorabpauschalen) hat der Anleger den Fehlbetrag zu begleichen.

### Spezial-Investmentfonds

Für Spezial-Investmentfonds besteht die Möglichkeit auch nach dem 31. Dezember 2017 für eine – im Wesentlichen der bisher für alle Investmentfonds geltenden Besteuerungssystematik entsprechende – transparente Besteuerung zu optieren (Transparenzoption), d. h. ausgeschüttete und ausschüttungsgleiche Erträge sowie Gewinne aus der Veräußerung des Fondsanteils unterliegen unmittelbar bei den Anlegern der Besteuerung. Um als Spezial-Investmentfonds qualifiziert zu werden, müssen allerdings bestimmte Anlagebedingungen erfüllt werden. Zudem dürfen an einem Spezial-Investmentfonds maximal 100 institutionelle Anleger beteiligt sein. Die Beteiligung natürlicher Personen an einem Spezial-Investmentfonds ist nur im betrieblichen Bereich möglich, d. h. insbesondere über gewerbliche Personengesellschaften.

Die bisher zeitlich unbegrenzt mögliche Thesaurierung bestimmter Kapitalerträge auf Fondsebene (insbesondere Aktienveräußerungsgewinne, sog. Fondsprivileg) ist zukünftig nur noch begrenzt für maximal 15 Jahre nach Zufluss möglich. Nach Ablauf dieses Zeitraums wird eine Ausschüttung an die Anleger fingiert.

### Anwendungs- und Übergangsvorschriften

Entgegen der üblichen Praxis bei steuerlichen Systemänderungen hat sich der Gesetzgeber im Rahmen des InvStRefG zu einem „harten“ Übergang auf die neue Besteuerungssystematik entschieden. Ab dem 1. Januar 2018 sind die Neuregelungen für alle Investmentfonds anzuwenden. Es gibt keinen Bestandsschutz und keine gesonderte Übergangsregelung für bereits bestehende Anteile an Investmentfonds.

Diese gelten vielmehr als zum letzten Rücknahmepreis in 2017 mit Ablauf des 31. Dezember 2017 als veräußert und zum 01. Januar 2018 zu diesem Preis als angeschafft. Der daraus resultierende und nach den bisherigen Regelungen zu ermittelnde Gewinn oder Verlust unterliegt allerdings nicht sofort der Besteuerung, sondern wird zunächst lediglich formell (i. d. R. durch die inländische depotführende Bank) festgestellt und erst dann steuerlich berücksichtigt, wenn die Anteile tatsächlich veräußert werden.

Der Gesetzgeber schränkt im Rahmen des InvStRefG zudem den derzeit noch bestehenden Bestandsschutz für Anteile natürlicher Personen an Investmentfonds, die vor dem 1. Januar 2009 angeschafft wurden (d. h. vor Einführung der Abgeltungssteuer), und für Anteile an ausländischen Spezial-Fonds, die vor dem 10. November 2007 erworben wurden (sog. „Millionärsfonds“), ab dem 1. Januar 2018 ein. Wertveränderungen dieser Anteile, die sich ab dem 1. Januar 2018 ergeben, unterliegen dann bei einer Veräußerung nach dem 31. Dezember 2017 der Besteuerung. Allerdings greift für diese Gewinne ein Freibetrag von EUR 100.000, so dass Kleinanleger von der Abschaffung des Bestandsschutzes in der Regel nicht betroffen sein dürften. Wertänderungen dieser bestandsgeschützten Alt-Anteile, die bis zum 31. Dezember 2017 eintreten, bleiben weiterhin steuerfrei.

### **Fazit**

Durch die standardisierte Ermittlung der Vorabpauschalen und dem Wegfall der Notwendigkeit zur Ermittlung und Veröffentlichung der ausschüttungsgleichen Erträge für Publikumsfonds, wird die Ermittlung der steuerpflichtigen Erträge in diesem Bereich durch das InvStRefG sicherlich deutlich erleichtert. Inwieweit sich für den einzelnen Anleger - im Vergleich zur derzeitigen Regelung - Steuervorteile oder -nachteile ergeben, ist abhängig von der Art des Anlegers und des Fondstyps. Generelle Aussagen sind insoweit nur schwer möglich. Zu berücksichtigen sind aber in jedem Fall die Konsequenzen, die sich aus der Veräußerungsfiktion für Bestandsanteile ergeben. Insbesondere für derzeit noch bestandsgeschützte Alt-Anteile empfiehlt sich eine Analyse eventueller Handlungsmöglichkeiten.

**Wiebke Danesitz**  
Diplom-Kauffrau  
Steuerberaterin  
Wirtschaftsprüferin

## **Bundesfinanzhof erleichtert die steuerneutrale Aufteilung von Betriebsvermögen einer Personengesellschaft**

Nicht immer sind die Gesellschafter einer Personengesellschaft am unveränderten Fortbestehen dieser interessiert, sei es wegen Nachfolgeplanung, konträrer unternehmerischer Zielsetzungen oder schlichtweg wegen zwischenmenschlicher Differenzen. Oft scheiden dann Gesellschafter aus einer Personengesellschaft aus und diese wird mit den verbleibenden Gesellschaftern fortgeführt. Als Abfindung erhalten die Ausscheidenden in vielen Fällen Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft.

Der Gesetzgeber hat den Steuerpflichtigen die Möglichkeit geschaffen, steuerverstricktes Betriebsvermögen einer Personengesellschaft steuerneutral zu teilen - die sogenannte „Realteilung“. Eine Legaldefinition durch den Gesetzestext gibt es jedoch nicht, was seit Einführung dieser Norm zu Meinungsverschiedenheiten zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen führt. Durch die jüngste Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs können Gesellschafter künftig weitergehend als bisher gewinnneutral aus einer Personengesellschaft ausscheiden.

### **Bisherige Auffassung der Finanzverwaltung**

Die Realteilung betraf - nach Ansicht der Finanzverwaltung - ursprünglich nur die Fälle, bei denen eine bestehende **Personengesellschaft aufgelöst** wird. Grundsätzlich bedeutet dies für den einzelnen Gesellschafter eine Betriebsaufgabe unter Aufdeckung und Versteuerung der angesammelten stillen Reserven. Wenn jedoch wesentliche Betriebsgrundlagen der bisherigen Personengesellschaft in ein eigenes Betriebsvermögen des bisherigen Gesellschafters übergehen, liegt eine Realteilung vor, die dann zwingend unter Fortführung der Buchwerte und damit steuerneutral erfolgt.

### **Beispiel**

Durch den Beschluss der Gesellschafter wird die A & B OHG zum 31. Dezember 2016 aufgelöst. Durch vertragliche Regelungen übernehmen die beiden Gesellschafter A und B jeweils hälftig alle vorhandenen Wirtschaftsgüter der OHG und führen die bisherige Tätigkeit der OHG getrennt als Einzelunternehmer unter Verwendung sämtlicher wesentlicher Betriebsgrundlagen fort. Beide Gesellschafter müssen keine stillen Reserven aus der Betriebsaufgabe der OHG versteuern, da eine Realteilung vorliegt und die Wirtschaftsgüter weiterhin im Betriebsvermögen gebunden sind.

### **BFH-Urteil zum Ausscheiden eines Gesellschafters ohne Auflösung der Personengesellschaft**

Der Bundesfinanzhof hatte mit dem Urteil vom 17. September 2015 (Az. III R 49/13) den bisher nicht begünstigten Fall zu entscheiden, ob eine Realteilung auch dann vorliegt, wenn ein Mitunternehmer aus der bisherigen Gesellschaft ausscheidet, dafür einen **Teilbetrieb** erhält und die **Personengesellschaft** durch die verbleibenden Gesellschafter **fortgeführt** wird. Laut Bundesfinanzhof steht die Fortführung der Personengesellschaft einer Realteilung nicht entgegen, da durch die Betriebsvermögenseigenschaft eine Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Durch eine Aktualisierung ihrer Verwaltungsanweisungen (BMF vom 20. Dezember 2016) ist auch die Finanzverwaltung mittlerweile dieser Auffassung gefolgt, so dass das Ausscheiden aus einer Personengesellschaft gegen Übernahme eines steuerlichen Teilbetriebs als Realteilung steuerneutral durchgeführt werden kann.

### **Beispiel**

Die ABC OHG produziert an zwei Standorten X und Y unterschiedliche Produkte.

Beide Betriebsstandorte stellen jeweils einen steuerlichen Teilbetrieb dar. Durch Kündigung des Gesellschafters C wird mangels abweichender vertraglicher Bestimmungen die OHG fortgeführt, wobei Gesellschafter C als Abfindung seines gesellschaftsrechtlichen Anspruchs den Teilbetrieb Y erhält. Hier liegt eine steuerneutrale Realteilung vor.

### **BFH-Urteil zur sog. unechten Realteilung**

Weitergehend als bisher wurde vom Bundesfinanzhof nun auch die bisher strittige Frage geklärt, inwieweit die Grundsätze der Realteilung auch bei Ausscheiden des Gesellschafters aus einer **fortbestehenden Personengesellschaft** unter Mitnahme von **Einzelwirtschaftsgütern** (sogenannte „unechte“ Realteilung) Anwendung finden (Urteil vom 30. März 2017, Az. IV R 11/15). Laut jüngster Rechtsprechung ist eine steuerneutrale Realteilung auch dann gegeben, wenn ein Gesellschafter gegen eine Sachwertabfindung von einzelnen Wirtschaftsgütern, die keinen eigenständigen organisierten Geschäftsbereich darstellen, ausscheidet, sofern die übernommenen Wirtschaftsgüter weiterhin Betriebsvermögen bleiben. Für die Praxis bedeutet dies, dass die Grundsätze der Realteilung durch das o. g. Urteil des Bundesfinanzhofs deutlich erweitert worden sind. Es ist nun nicht mehr zwangsläufig erforderlich, dass die Tätigkeit der Gesellschaft eingestellt wird oder dem Ausscheidenden als Abfindung ein Teilbetrieb übertragen wird. Möchten die verbleibenden Gesellschafter den Ausscheidenden nur mit einzelnen Wirtschaftsgütern abfinden, ist auch dies nun steuerneutral möglich, sofern die Wirtschaftsgüter beim übernehmenden Gesellschafter steuerliches Betriebsvermögen bleiben. Zwar ist auch die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern in ein anderes Betriebsvermögen gegen Minderung der Gesellschaftsrechte steuerneutral möglich (§ 6 Abs. 5 EStG). Anders als bei der Realteilung ist aber insoweit die Übernahme von Verbindlichkeiten zusammen mit den Wirtschaftsgütern steuerschädlich.

### **Beispiel**

An der XYZ-KG sind die Gesellschafter X, Y und Z zu je einem Drittel beteiligt. Gesellschafter Z scheidet zum 31. Dezember 2016 gegen Übernahme einiger einzelner Wirtschaftsgüter (Maschinen, Kfz) und einem Teil der Verbindlichkeiten aus der Gesellschaft aus und führt seine Tätigkeit als Einzelunternehmer fort. Obwohl es sich um keinen steuerlichen Teilbetrieb handelt und die KG nicht aufgelöst wird, sind die stillen Reserven nicht aufzulösen und der Vorgang erfolgt für die KG und Z im Rahmen der Regelungen zur Realteilung steuerneutral.

### **Hinweis**

Ob die Finanzverwaltung sich der Auffassung des Bundesfinanzhofs anschließen wird, bleibt abzuwarten.



**Johannes Stroh**  
Diplom-Kaufmann  
Steuerberater

## **Anhebung der Schwellenwerte für die Sofortabschreibung bei geringwertigen Wirtschaftsgütern (sog. GWG) und für den steuerlichen Sammelposten**

Mit dem Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen hat der Gesetzgeber (BGBl. 2017, I 2074) die Anhebung des Schwellenwerts für die steuerliche Sofortabschreibung beschlossen.

Grundsätzlich müssen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern, die der Steuerpflichtige über einen längeren Zeitraum zur Erzielung von Einkünften nutzt, aktiviert werden. Entsprechend können die Kosten nur über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abgeschrieben und damit steuerlich geltend gemacht werden.

Eine Ausnahme von diesem Grundsatz besteht allerdings für geringwertige Wirtschaftsgüter (sog. GWG). Laut gesetzlicher Definition in § 6 Abs. 2 EStG, handelt es sich bei GWG um abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die einer selbständigen Nutzung fähig sind. Für diese Wirtschaftsgüter besteht für den Steuerpflichtigen ein Wahlrecht die Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Jahr der Zuführung zum Betriebsvermögen in voller Höhe als Betriebsausgaben abzusetzen. Voraussetzung für die Sofortabschreibung war bisher, dass die (Netto-) Anschaffungs- oder Herstellungskosten EUR 410 nicht übersteigen. Dieser Wert wird auf EUR 800 angehoben.

Diese Neuregelung dient insbesondere der weiteren Stärkung der Innenfinanzierungskraft, indem eine höhere steuerliche Entlastung im Jahr der Anschaffung von GWG erzielt wird. Durch die entstehende Steuerentlastung sollen insbesondere Freiräume für weitere Investitionen geschaffen werden.

Statt der Sofortabschreibung ist eine weitere Möglichkeit zur Vereinfachung der Abschreibung von Wirtschaftsgütern von geringem Wert die Bildung eines sog. Sammelpostens nach § 6 Abs. 2a EStG (sog. Poolabschreibung). Nach bisheriger Rechtslage können Wirtschaftsgüter mit (Netto-) Anschaffungs- oder Herstellungskosten von mehr als EUR 150 aber nicht mehr als EUR 1.000 pro Wirtschaftsjahr in einem Sammelposten zusammengefasst werden. Dieser Sammelposten ist im Jahr der Bildung und den folgenden vier Jahren wertmindernd aufzulösen. Dieses Wahlrecht muss für die Dauer der Abschreibung beibehalten werden. Mit dem Gesetz zur Entlastung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie (BGBl. I 2017, 2143) wurde die Untergrenze zur Bildung eines Sammelpostens von EUR 150 auf EUR 250 erhöht.

Auch die Aufzeichnungspflichten werden erleichtert. Zukünftig werden Wirtschaftsgüter erst ab Anschaffungs- oder Herstellungskosten von mehr als EUR 250 in einem Anlagenverzeichnis geführt werden müssen, und nicht wie zuvor bereits ab EUR 150.

Aufwendungen für Wirtschaftsgüter mit einem Wert von bis zu EUR 250 können also in Zukunft sofort und in voller Höhe im Jahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage steuerlich geltend gemacht werden ohne dass sie in einem Verzeichnis aufgeführt werden müssen. Dies vereinfacht das Besteuerungsverfahren und führt gleichzeitig zu einer Erleichterung bei der Anlagenbuchführung.

Die Erhöhung dieser Schwellenwerte gilt für Wirtschaftsgüter, die nach dem 31. Dezember 2017 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden.

Aufgrund der Neuregelungen sollten Steuerpflichtige überlegen, ob die geplanten Anschaffungen von Wirtschaftsgütern mit (Netto-) Anschaffungs- oder Herstellungskosten zwischen EUR 410 und EUR 800 nicht bis Anfang 2018 verschoben werden können, um die steuerliche Sofortabschreibung zu erhalten.

**Stefan Schmittner**  
Diplom-Kaufmann  
Wirtschaftsprüfer  
Steuerberater  
CISA

## **Bilanzierung „schwimmender bzw. rollender“ Ware**

Waren, die sich am Bilanzstichtag im wirtschaftlichen Eigentum eines Unternehmers befinden, sind in die Bilanz aufzunehmen. Wird eine Ware jedoch versendet, vergeht häufig eine gewisse Zeit, bis diese beim Käufer ankommt. Unterwegs befindliche Ware wird als „schwimmende“ bzw. „rollende“ Ware bezeichnet. Erfolgt die Versendung über den Bilanzstichtag hinaus, ist die Ware weder beim Verkäufer noch beim Käufer körperlich vorhanden und es stellt sich die Frage, bei wem die Bilanzierung zu erfolgen hat. Ein weiterer zu berücksichtigender Aspekt ist der Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs bzw. die Umsatzsteuerfälligkeit.

### **Handelsrechtliche Bilanzierung**

Ein Kaufmann hat nach § 240 Abs. 1 HGB und § 242 Abs. 1 HGB alle ihm zurechenbaren Vermögensgegenstände in der Bilanz aufzunehmen. Maßgebliches Abgrenzungskriterium für die bilanzielle Erfassung der Vermögensgegenstände ist grundsätzlich das zivilrechtliche Eigentum an dem zugrundeliegenden Vermögensgegenstand (§ 246 Abs. 1 HGB). Bei Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum ist der Vermögensgegenstand jedoch bei demjenigen auszuweisen, dem dieser wirtschaftlich zuzuordnen ist (§ 246 Abs.1 HGB). Damit ist die wirtschaftliche Zurechnung von Vermögensgegenständen letztlich für die bilanzielle Erfassung maßgeblich.

Auch bei unterwegs befindlicher Ware ist der Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums entscheidend für die bilanzielle Zuordnung zwischen den Vertragsparteien. Wirtschaftlicher Eigentümer ist derjenige, dem für wesentliche Teile der wirtschaftlichen Nutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten zustehen. Entscheidend ist somit, wer über das Verwertungsrecht verfügt, wem die Chancen und Risiken aus der laufenden Nutzung oder Veräußerung

zustehen und wer Wertsteigerungen und Wertminderungen, einschließlich der Gefahr des zufälligen Untergangs des Vermögensgegenstandes, zu tragen hat. Unterwegs befindliche Waren sind bereits ab dem Zeitpunkt des Gefahrenübergangs beim Erwerber bilanziell zu erfassen.

Ohne das Vorliegen einzelvertraglicher Regelungen bestimmt § 446 BGB für den Kaufvertrag, dass mit der Übergabe der verkauften Sache die Gefahr auf den Käufer übergeht. Für den Versandkauf tritt die Vorschrift des § 447 BGB hinzu, derzufolge die Sachgefahr bei Übergabe der Ware an den ersten Beförderer übergeht. In der Praxis finden jedoch häufig einzelvertragliche Regelungen und Handelsklauseln (sog. Incoterms) Anwendung, durch die von den gesetzlichen Bestimmungen abgewichen werden kann.

Folgende Lieferbedingungen können bspw. über Incoterms vereinbart werden:

- EXW / Ex Works: "Ab Werk" bedeutet, dass der Verkäufer liefert, wenn er die Ware dem Käufer beim Verkäufer oder an einem anderen benannten Ort (z. B. Werk, Fabrik, Lager usw.) zur Verfügung stellt. Der Verkäufer muss die Ware weder auf ein abholendes Transportmittel verladen, noch muss er sie zur Ausfuhr freimachen, falls dies erforderlich sein sollte.
- FOB / Free on Board: "Frei an Bord" bedeutet, dass der Verkäufer die Ware an Bord des vom Käufer benannten Schiffs im benannten Verschiffungshafen liefert oder die bereits so gelieferte Ware verschafft. Die Gefahr des Verlustes oder der Beschädigung der Ware geht über, wenn die Ware an Bord des Schiffs ist.

Aus wirtschaftlicher und auch bilanzieller Sicht kommt den verwendeten Incoterms eine große Bedeutung zu, da mit ihnen der genaue Zeitpunkt geregelt wird, ab dem das Risiko des Wertverlustes vom Verkäufer auf den Käufer übergeht.

Ist das wirtschaftliche Eigentum auf den Käufer übergegangen, hat er die Ware als wirtschaftlicher Eigentümer auszuweisen und - sofern noch keine Zahlung erfolgte - eine Verbindlichkeit zu passivieren. Gleichzeitig hat der Verkäufer zu diesem Zeitpunkt den Umsatz zu realisieren und eine entsprechende Forderung aus Lieferung und Leistung auszuweisen.

### **Umsatzsteuerliche Behandlung**

Neben der Bilanzierung von unterwegs befindlicher Ware ist ein weiterer Aspekt der Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs bzw. der Fälligkeit der Umsatzsteuer. Hierbei gilt es zu beachten, dass umsatzsteuerlich eine vom Bilanzsteuerrecht unabhängige Würdigung zu erfolgen hat.

Seitens des Leistungserbringers entsteht im Falle einer Soll-Versteuerung (d. h. Versteuerung nach vereinbarten Entgelten) die Umsatzsteuer für Lieferungen mit Ablauf des Zeitraumes, in dem die Leistung ausgeführt worden ist (§ 13 Abs. 1 UStG). Die Umsatzsteuer für die am Bilanzstichtag noch unterwegs befindliche Ware ist demnach unabhängig von der bilanziellen Behandlung der Ware zu betrachten. Umsatzsteuerlich gilt die Warenlieferung bspw. als ausgeführt, wenn

- die Beförderung durch den Verkäufer der Ware beginnt oder
- die Ware durch einen Dritten versandt wird.

Seitens des Leistungsempfängers kann die Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG unabhängig von der Art der Versteuerung gezogen werden, wenn

- dem Käufer die Rechnung vorliegt und die Ware geliefert wurde oder
- dem Käufer die Rechnung vorliegt und eine Anzahlung geleistet wurde.

#### **Fazit**

Handelsrechtlich sind Vermögensgegenstände und damit auch unterwegs befindliche Waren beim wirtschaftlichen Eigentümer auszuweisen. Wirtschaftlicher Eigentümer ist dabei grundsätzlich derjenige, dem für wesentliche Teile der wirtschaftlichen Nutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten zustehen. Hierbei gilt zu beachten, dass in der Praxis häufig einzelvertragliche Regelungen und Handelsklauseln/Incoterms den Gefahrenübergang regeln und im Hinblick auf die buchhalterische Erfassung zu würdigen sind. Ungeachtet von der handelsrechtlichen Bilanzierung hat für umsatzsteuerliche Zwecke eine eigenständige Würdigung zu erfolgen, so dass der Umsatz in der Regel zu dem Zeitpunkt als erbracht gilt, zu dem die Beförderung oder Versendung beginnt.

**Clemens Hirsch**  
Master of Arts  
Steuerberater

### **Pauschalsteuer nach § 37b für Geschenke**

Aus unterschiedlichen Anlässen ergibt sich die Situation, dass Unternehmen ihren Kunden, Geschäftsfreunden und Mitarbeitern Geschenke zukommen lassen möchten. Spätestens wenn die Eingangsrechnungen über die Geschenke in der Buchhaltung des Schenkers eingehen, stellt sich für ihn die Frage, ob und wenn ja in welcher Höhe er die Aufwendungen für die Geschenke als Betriebsausgaben berücksichtigen und einen Vorsteuerabzug geltend machen kann.

Geschenke an Kunden und Geschäftsfreunde sind grundsätzlich steuerlich abzugsfähig, soweit sie betrieblich veranlasst sind und je Empfänger einen Betrag von EUR 35 im Wirtschaftsjahr nicht übersteigen (§ 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG). Es sind im Wirtschaftsjahr alle Geschenke an dieselbe Person zusammen zu rechnen. Je nach Vorsteuerabzugsberechtigung des Schenkenden ist die Umsatzsteuer in den Wert von EUR 35 einzurechnen bzw. vom Brutto- oder Nettobetrag auszugehen.

Wird die Grenze von EUR 35 überschritten, sind die Aufwendungen insgesamt nicht als Betriebsausgabe abziehbar. Ebenso hat der Unternehmer bei Überschreiten der 35-Euro-Grenze keinen Vorsteuerabzug.

Eigene Arbeitnehmer sind nicht vom Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG betroffen. Für diese gelten jedoch gesonderte Vorschriften.

### **Steuerliche Konsequenz bei betrieblichen Leistungsempfängern**

Fällt das Geschenk beim Empfänger in den betrieblichen Bereich, muss dieser das Geschenk versteuern. Dies gilt unabhängig davon, ob er das Geschenk wollte oder nicht und ob der schenkende Unternehmer das Geschenk als Betriebsausgabe abziehen kann. Der positive Effekt des Geschenkes wird damit verfehlt. Das Steuerrecht gewährt deshalb nach § 37b EStG dem Zuwendenden die Möglichkeit, die Steuerbelastung beim Empfänger durch eine Pauschalierung der Versteuerung und Übernahme der Pauschalsteuer zu vermeiden.

Die pauschalierte Steuer gem. § 37b EStG beträgt 30 % der für das Geschenk angefallenen Kosten inkl. Umsatzsteuer zzgl. Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer. Der Schenkende führt die Pauschalsteuer an das Finanzamt ab. Die Pauschalsteuer ist als Betriebsausgabe abziehbar, wenn auch die Aufwendungen für das Geschenk selbst als Betriebsausgaben berücksichtigt werden können.

### **BFH Urteil zur Berechnung EUR 35-Freigrenze**

Nicht abschließend geklärt war bislang, ob in der übernommenen Pauschalsteuer von 30 % ebenfalls ein weiteres "Geschenk" an den Empfänger zu sehen ist und ob die Pauschalsteuer bei der Berechnung der Freibrenze von EUR 35 zu berücksichtigen ist. In seinem Urteil vom 30. März 2017 (Az. IV R 13/14) hat der Bundesfinanzhof nun entschieden, dass die Pauschalsteuer mit eingerechnet werden muss und dann dem Abzugsverbot unterliegt, wenn

- der Wert des Geschenkes selbst oder
- der Wert des Geschenkes zusammen mit der Pauschalsteuer

die Freibrenze von EUR 35 übersteigt.

Damit verfolgt der Bundesfinanzhof eine strengere Linie als die Finanzverwaltung es bisher in der Praxis getan hat. Diese verzichtete bislang aus Vereinfachungsgründen darauf, die übernommene Pauschalsteuer bei der EUR 35-Freibrenze zu berücksichtigen (BMF, BStBl I 2008, 566, Rz. 25).

### **Praktische Konsequenzen**

In der Konsequenz führt das Urteil des Bundesfinanzhofes dazu, dass die übernommene Pauschalsteuer die Bemessungsgrundlage erhöht. Zur Vermeidung

des Abzugsverbotes kann daher zukünftig bei Option zur Pauschalbesteuerung nur noch ein geringerer Betrag als EUR 35 geschenkt werden, um nicht gänzlich unter das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG zu fallen.

### Beispiel

Der zum Vorsteuerabzug berechnete Unternehmer X bestellt für Zwecke der Kundenbindung Präsentkörbe zum Preis von je EUR 30 netto zzgl. EUR 5,70 Umsatzsteuer. Der Bruttopreis beträgt somit EUR 35,70. X möchte die Präsentkörbe jeweils langjährigen Geschäftspartnern zukommen lassen. Jeder Geschäftspartner erhält je einen Präsentkorb. X wählt gem. §37b EStG die Möglichkeit der pauschalen Besteuerung, um für seine Geschäftsfreunde negative steuerliche Auswirkungen durch die Geschenke zu vermeiden.

Nach der bisherigen Betrachtungsweise ist die Pauschalsteuer von 30 % nicht bei der Prüfung der EUR 35-Freigrenze zu berücksichtigen. Die EUR 35-Freigrenze ist danach nicht überschritten, da die Vorsteuer im vorliegenden Fall bei der Prüfung der EUR 35-Freigrenze nicht zu berücksichtigen ist, da X vorsteuerabzugsberechtigt ist.

Nach dem Urteil des BFH vom 30. März 2017 ist die § 37b EStG Pauschalsteuer in die Prüfung der EUR 35-Freigrenze einzubeziehen. In die Bemessungsgrundlage der Pauschalsteuer ist nach § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG neben den Aufwendungen auch die Umsatzsteuer mit einzubeziehen, sodass sich eine Bemessungsgrundlage in Höhe von EUR 35,70 ergibt. Es ergibt sich eine Pauschalsteuer von EUR 10,71 (EUR 35,70 x 30%). Für die Prüfung, ob ein Betriebsausgabenabzugsverbot entsteht, ergibt sich somit:

Nettowert des Geschenkes	EUR 30,00
<u>zzgl. der Pauschalsteuer</u>	<u>EUR 10,71</u>
Prüfungsbetrag	EUR 40,71

Die Freibetrag von EUR 35 ist damit nach Anwendung der neuen BFH-Rechtsprechung überschritten. Ein Abzug der Aufwendungen für den Präsentkorb als Betriebsausgaben scheidet damit für den X aus.

### Fazit

Wie das vorstehende Beispiel verdeutlicht, kann das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 30. März 2017 weitreichende Konsequenzen in der unternehmerischen Praxis haben. Eine Vielzahl von Geschenken, die bislang vom Wert her unter der EUR 35-Freigrenze lagen und damit steuerlich als Betriebsausgaben berücksichtigt werden konnten, können zukünftig nicht mehr steuerlich berücksichtigt werden, soweit der Unternehmer die pauschale Besteuerung nach § 37b EStG wählt. Bei der Ermittlung der Grenze, wann ein Geschenk noch zu den abzugsfähigen Betriebsausgaben zählt und wann nicht, sind zukünftig – neben einer evtl. nicht als Vorsteuer abzugsfähigen Umsatzsteuer – auch die nach § 37b EStG ermittelten Steuerbeträge mit einzu-

beziehen. Für die Unternehmen bedeutet dies einen erhöhten Aufwand im Rahmen der Ermittlung dieser Grenze.

Ein Verzicht auf die Pauschalbesteuerung nach § 37b EStG wird in den wenigsten Fällen eine realistische Alternative sein, da dann ein Geschenk steuerliche Konsequenzen für den Empfänger mit sich bringt.

Das BFH-Urteil vom 30. März 2017 ist derzeit noch nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht.

## **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, Johannes Stroh, Stefan Schmittner und Clemens Hirsch.