



# Mitteilungen

1/2017

## Gesetzgebung

### **Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften**

Vor einigen Wochen ist das Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften in Kraft getreten. Es gilt rückwirkend ab dem 1.1.2016, dh für alle schädlichen Beteiligungserwerbe, die nach dem 31.12.2015 erfolgen.

Nach der bisherigen und auch jetzt noch gültigen Rechtslage ist die steuerliche Verlustverrechnung bei Körperschaften durch § 8c KStG eingeschränkt. Werden mehr als 25 % der Anteile übertragen, geht ein Verlust quotall unter. Werden mehr als 50 % übertragen, geht der noch nicht verrechnete Verlust insgesamt unter. Nur ausnahmsweise bleiben solche Verluste erhalten, soweit die Körperschaft über stille Reserven verfügt (sog. Stille-Reserven-Klausel) oder die Voraussetzungen der sog. Konzernklausel erfüllt sind. Doch oftmals führte der Einstieg eines neuen Gesellschafters zum unerwünschten Wegfall von Verlustverrechnungspotential. Betroffen davon waren vor allem junge innovative Wachstumsunternehmen (Start-ups).

Die Regelung des neu eingefügten § 8d KStG ermöglicht nun diesen Unternehmen die steuerliche Nutzung von Verlustvorträgen trotz eines qualifizierten Anteilseignerwechsels. Voraussetzung ist hierfür, dass derselbe Geschäftsbetrieb der Körperschaft nach dem Wechsel erhalten bleibt und eine anderweitige Verlustnutzung ausgeschlossen ist (sog. fortführungsgebundener Verlustvortrag).

Ob der Geschäftsbetrieb derselbe ist, wird nach qualitativen Merkmalen beurteilt. Dazu zählen die angebotenen Dienstleistungen oder Produkte, der Kunden- und Lieferantenzirkel, die bedienten Märkte und die Qualifikation der Arbeitnehmer.

Für den Erhalt des fortführungsgebundenen Verlustvortrags ist es außerdem erforderlich, dass ein seit der Gründung oder seit mindestens drei Jahren bestehender Geschäftsbetrieb unverändert bestehen bleibt und damit die anderweitige Nutzung des Verlustes

ausgeschlossen ist. Der Geschäftsbetrieb darf deshalb weder eingestellt noch ruhend gestellt noch einer anderen Zweckbestimmung zugeführt werden. Ebenfalls schädlich ist die Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs, die Beteiligung der Körperschaft an einer Mitunternehmensgesellschaft, die Stellung als Organträger sowie die Einbringung von Wirtschaftsgütern unterhalb des gemeinen Werts.

Der fortführungsgebundene Verlustvortrag wird nur auf Antrag gewährt. Der Antrag ist in der betreffenden Steuererklärung für das Jahr der Anteilsübertragung zu stellen. Der Verlust wird dann gesondert festgestellt und ist vorrangig vor anderen festgestellten Verlustvorträgen abzuziehen.

Um zu verhindern, dass bestehende Altverluste in inaktiven Verlustmänteln reaktiviert werden, sind folgende Verluste nicht in den fortführungsgebundenen Verlustvortrag miteinzubeziehen:

- Verluste aus der Zeit vor einer Einstellung oder Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs
- wenn die Körperschaft zu Beginn des dritten Veranlagungszeitraums vor einem schädlichen Beteiligungserwerb Organträger oder an einer Mitunternehmensgesellschaft beteiligt war.

Die günstige Ausnahmeregelung des § 8d KStG soll auch für gewerbesteuerliche Fehlbeträge bei der Ermittlung des Gewerbeertrags entsprechend gelten (Änderung in § 10a S. 10 GewStG).

#### Anmerkung:

Die Regelung des § 8c S. 1 KStG steht immer noch vor dem Bundesverfassungsgericht (Az.: 2 BvL 6/11) auf dem Prüfstand. Die Verfassungsrichter müssen sich mit der Frage befassen, ob § 8c S. 1 KStG 2008 mit dem Gleichheitssatz insoweit vereinbar ist, als bei der unmittelbaren Übertragung innerhalb von fünf Jahren von mehr als 25 % (im Streitfall 48 %) des gezeichneten Kapitals an einer Körperschaft an einen Erwerber (sog. schädlicher Beteiligungserwerb) die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte (nicht genutzte Verluste) nicht mehr abziehbar sind.

## **Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen verabschiedet**

In unserer Mandantenmitteilung 3/2016 hatten wir über das geplante Gesetz gegen Manipulationen an elektronischen Registrierkassen berichtet. Dieses Gesetz wurde nun endgültig verabschiedet und ist am 29.12.2016 in Kraft getreten.

Damit sind elektronische Aufzeichnungssysteme künftig durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung zu schützen. Das Bewerben und Inverkehrbringen elektronischer Aufzeichnungssysteme und deren Software, die nicht den im neuen § 146a AO enthaltenen Anforderungen entsprechen, ist künftig verboten.

Weitere Einzelheiten können Sie unserer Mandantenmitteilung 3/2016 unter der Rubrik Gesetzgebung entnehmen. Besonders möchten wir Sie an dieser Stelle jedoch auf folgende Neuerungen hinweisen:

Gemäß § 146a Abs. 2 AO besteht für alle, die ihre Geschäftsvorfälle mit Hilfe einer elektronischen Registrierkasse erfassen, eine Pflicht zur Belegausgabe. Von dieser Belegausgabepflicht kann das Finanzamt gemäß § 148 AO auf Antrag Ausnahmen erlauben, wenn Waren an eine Vielzahl von unbekanntem Kunden verkauft werden.

Eine Pflicht zur Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems besteht nicht, dh bei Vereinsfesten oder Wochenmärkten können wie bisher offene Kassen verwendet werden.

Die eingesetzten elektronischen Aufzeichnungssysteme und die zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung müssen dem Finanzamt mitgeteilt werden.

Mit der neuen Vorschrift des § 146b AO wurde eine sog. Kassen-Nachsicht eingeführt. Damit kann das Finanzamt jederzeit und ohne Vorankündigung das Kassensystem überprüfen.

Die Neuregelungen gelten ab dem Jahr 2020. Alle ab November 2010 erworbenen Kassensysteme können bis Ende 2022 weiter verwendet werden; das gilt auch dann, wenn sie nicht den neuen gesetzlichen Anforderungen entsprechen.

## **Rechtsprechung**

### **A. Einkommensteuer**

#### **Aufwendungen für Erneuerung einer Einbauküche keine sofort abziehbaren Werbungskosten**

Die Aufwendungen für die komplette Erneuerung einer Einbauküche (Spüle, Herd, Einbaumöbel und Elektrogeräte) in einem vermieteten Immobilienobjekt sind nicht sofort als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar. Wie der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 3.8.2016 - IX R 14/15 entschieden hat, müssen sie vielmehr über einen

Zeitraum von zehn Jahren im Wege der Absetzungen für Abnutzung (AfA) abgeschrieben werden (Pressemitteilung vom 7.12.2016).

Der Kläger hatte eine Einbauküche in seiner vermieteten Eigentumswohnung durch eine neue ersetzt. Die Aufwendungen dafür machte er als sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwand geltend. Das Finanzamt ließ lediglich die Kosten für den Einbau von Herd und Spüle sowie für solche Elektrogeräte, deren Gesamtkosten die Betragsgrenze für geringwertige Wirtschaftsgüter (410 €) nicht überstiegen, zum sofortigen Abzug zu; die Aufwendungen für die Einbaumöbel verteilte es auf die voraussichtliche Nutzungsdauer von zehn Jahren. Das Finanzgericht wies die hiergegen gerichtete Klage ab.

Bisher hatte der BFH die Auffassung vertreten, dass die in einer Einbauküche verbaute Spüle als Gebäudebestandteil anzusehen ist. Nach Maßgabe regional unterschiedlicher Verkehrsauffassung gelte dies auch für den Küchenherd. Danach waren Aufwendungen für die Erneuerung dieser Gegenstände als Erhaltungsaufwand sofort abziehbar.

In Änderung seiner Rechtsprechung geht der BFH nun in seinem neuen Urteil davon aus, dass Spüle und Kochherd keine unselbständigen Gebäudebestandteile darstellen. Er begründet dies mit der geänderten Ausstattungspraxis, in der eine moderne Einbauküche individuell geplant und angepasst werde.

Im Ergebnis stellen damit alle einzelnen Elemente einer Einbauküche (Spüle, Herd, Einbaumöbel und Elektrogeräte) ein eigenständiges und zudem einheitliches Wirtschaftsgut mit einer Nutzungsdauer von zehn Jahren dar. Die Anschaffungs- und Herstellungskosten sind daher nur im Wege der AfA steuerlich zu berücksichtigen.

#### **Fondsbeteiligung an Schrottimmobiliën – Rückabwicklung im Umfang von Entschädigungszahlungen nicht steuerbar**

Zahlungen bei der Rückabwicklung von Immobilienfonds mit „Schrottimmobiliën“ können in ein steuerpflichtiges Veräußerungsentgelt und eine nicht steuerbare Entschädigungsleistung aufzuteilen sein, wie der Bundesfinanzhof (BFH) mit drei gleichlautenden Urteilen vom 6.9.2016 – IX R 44/14, X R 45/14 und X R 27/15 entschieden hat (Pressemitteilung vom 14.12.2016). Die Urteile sind für zahlreiche Anleger von Bedeutung, die sich an geschlossenen Immobilienfonds beteiligt und in der Folge von Schadensersatzprozessen wegen Prospekthaftung von der Beteiligung wieder getrennt haben.

In den Streitfällen hatten sich die Kläger an geschlossenen Immobilienfonds beteiligt, die nicht werthaltige Immobilien enthielten und die zugesagten Erträge nicht erwirtschaften konnten. In der Folge wurde die Bank, auf deren Initiative die Beteiligungen gegründet und vertrieben worden waren, von zahlreichen Anlegern auf Schadensersatz und Rückabwicklung verklagt. Im Zuge des Zivilgerichtsverfahrens bot eine zu diesem Zweck gegründete Tochtergesellschaft der Bank den Klägern an, die Beteiligungen wieder zurück zu nehmen. Voraussetzung war, dass die Kläger im Gegenzug ihre Schadensersatzklagen zurücknahmen und auf die Geltendmachung weiterer

Ansprüche verzichteten. Die Kläger machten von dem Angebot Gebrauch und erhielten für die Übertragung ihres Anteils jeweils eine als „Kaufpreis“ bezeichnete Zahlung.

Das Finanzamt ging von einem steuerbaren Veräußerungsgewinn aus, während die Steuerpflichtigen die Zahlung als nicht steuerbaren Schadensersatz ansahen. Darüber hinaus wurde auch um die Ermittlung des Veräußerungsgewinns durch das Finanzamt gestritten. Die Finanzgerichte sahen die Zahlungen als steuerbar an und bestätigten die Berechnungsmethode des Finanzamts.

Der BFH hat in allen Fällen das Urteil des Finanzgerichts aufgehoben und das Verfahren zurückverwiesen. Seiner Ansicht nach handelt es sich zwar bei den Rückerwerben der Beteiligungen um private Veräußerungsgeschäfte. Die als „Kaufpreis“ titulierte Zahlungen seien aber auch für andere Verpflichtungen, nämlich als Entgelt für den Verzicht auf Schadensersatzansprüche und die Rücknahme der Schadensersatzklagen, gezahlt worden. Insoweit müsse das Entgelt aufgeteilt werden. Die Bank habe die Vereinbarung in erster Linie geschlossen, um die belastende Situation aufgrund der zahlreichen Schadensersatzklagen und die damit verbundene finanzielle Unsicherheit zu beseitigen.

Zudem hat der BFH die Berechnungsmethode der Finanzverwaltung für die Ermittlung der Einkünfte bei der Veräußerung von Anteilen an geschlossenen Immobilienfonds zu Gunsten der Steuerpflichtigen verworfen.

## B. Umsatzsteuer

### Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung

Berichtigt der Unternehmer eine Rechnung für eine von ihm erbrachte Leistung, wirkt dies auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Rechnungsausstellung zurück. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) mit Grundsatzurteil vom 20.10.2016 – V R 26/15 entgegen der bisherigen Verwaltungspraxis und unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden hat (Pressemitteilung vom 21.12.2016).

Die Entscheidung ist von erheblicher Bedeutung für Unternehmer, die trotz formaler Rechnungsmängel den Vorsteuerabzug aus bezogenen Leistungen in Anspruch nehmen. Sie hatten bislang bei späteren Beanstandungen selbst im Fall einer späteren Rechnungsberichtigung Steuernachzahlungen für das Jahr des ursprünglich in Anspruch genommenen Vorsteuerabzugs zu leisten, da die Rechnungsberichtigung nicht zurückwirkte. Zusätzlich war die Steuernachzahlung mit 6 % jährlich zu verzinsen. Beides entfällt jetzt.

Im Streitfall hatte die Klägerin den Vorsteuerabzug aus Rechnungen eines Rechtsanwalts in Anspruch genommen, die nur auf einen nicht näher bezeichneten Beratervertrag Bezug nahmen. Weitere Rechnungen hatte ihr eine Unternehmensberatung ohne weitere Erläuterung für „allgemeine wirtschaftliche Beratung“ erteilt.

Das Finanzamt versagte der Klägerin den Vorsteuerabzug aus den in den Streitjahren 2005 bis 2007 erteilten Rechnungen, da sie keine ordnungsgemäße

Leistungsbeschreibung enthielten. Während des anschließenden Klageverfahrens im Jahr 2013 legte die Klägerin berichtigte Rechnungen vor, die die Leistungen ordnungsgemäß beschrieben.

Das Finanzgericht wies die Klage ab, da die berichtigten Rechnungen den Vorsteuerabzug erst in 2013 ermöglichten und die Berichtigung nicht auf die erstmalige Rechnungserteilung in den Streitjahren zurückwirke.

Der BFH hat der Klägerin nun den von ihr begehrten Vorsteuerabzug für die Jahre 2005 bis 2007 zugesprochen. Seine Entscheidung beruht maßgeblich auf dem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) in der Rechtssache *Senatex* vom 15.9.2016 – C-518/14. Danach wirkt eine Rechnungsberichtigung auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Rechnungsausstellung zurück. Der EuGH missbilligt zudem das pauschale Entstehen von Nachzahlungszinsen.

Der BFH schließt sich nun mit seinem Urteil der EuGH-Rechtsprechung entgegen der bisherigen Verwaltungspraxis und unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung zu Gunsten der Steuerpflichtigen an.

#### Hinweis:

Damit der Rechnungsberichtigung Rückwirkung zukommt, muss das Ausgangsdokument über bestimmte Mindestangaben (Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer) verfügen. In zeitlicher Hinsicht kann die Berichtigung bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht erfolgen.

## Finanzverwaltung

### Dienstwagenbesteuerung in Leasingfällen

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 18.12.2014 – VI R 75/13 (siehe auch unsere Mandantenmitteilung 2/2015) zum „Behördenleasing“ folgendes entschieden:

Eine nach der 1 %-Regelung oder nach der Fahrtenbuchmethode (§ 8 Abs. 2 S. 2 bis 5 EStG) zu bewertende Nutzungsüberlassung liegt *nicht* vor, wenn das vom Arbeitgeber (im Streitfall eine Gemeinde) geleaste Kraftfahrzeug dem Arbeitnehmer auf Grund einer „Sonderrechtsbeziehung“ (im Streitfall auf Grund eines Gemeinderatsbeschlusses) unabhängig vom Arbeitsvertrag zuzurechnen ist. Entscheidend für eine solche „Sonderrechtsbeziehung“ sei es, ob nach den tatsächlichen Umständen der Arbeitnehmer im Innenverhältnis gegenüber seinem Arbeitgeber die wesentlichen Rechte und Pflichten eines Leasingnehmers habe, er also die Leasingraten zahlen müsse und ihn allein die Gefahr und die Haftung für Instandhaltung, Sachmängel, Untergang und Beschädigung der Sache treffe.

In einem solchen Fall werde kein „betriebliches“ Fahrzeug überlassen, so dass keine Besteuerung der Fahrzeugüberlassung anhand der 1 %-Regelung bzw. der Fahrtenbuchmethode erfolge. Gibt der Arbeitgeber jedoch

in diesem Fall die vergünstigten Leasingkonditionen in Form einer niedrigeren Leasingrate an den Arbeitnehmer weiter, liegt nach Ansicht des BFH hierin ein geldwerter Vorteil gemäß § 8 Abs. 2 S. 1 EStG vor, der nach allgemeinen Grundsätzen, wie sie etwa für die Erfassung von Rabatten gelten, zu bewerten ist.

Im Anschluss an das Urteil wurde in der Praxis darüber diskutiert, ob und in welcher Weise diese Grundsätze insbesondere im Hinblick auf das Kriterium einer vom Arbeitsvertrag unabhängigen „Sonderrechtsbeziehung“ auch außerhalb des Behördenleasings anzuwenden sind.

Hierzu hat die Finanzverwaltung nun wie folgt Stellung genommen und folgende Grundsätze aufgestellt (BMF-Schrb. v. 15.12.2016 – BMF IV C 5 – S2334/16/10003):

Least der Arbeitgeber ein Kfz von der Leasinggesellschaft und überlässt es dem Arbeitnehmer auch zur privaten Nutzung, liegt jedenfalls dann keine vom Arbeitsvertrag unabhängige Sonderrechtsbeziehung iSd BFH-Urteils vor (mit der Folge, dass die Nutzungsüberlassung des betrieblichen Fahrzeugs mit der 1 %-Regelung bzw. nach der Fahrtenbuchmethode zu bewerten ist), wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

a. Der Anspruch des Arbeitnehmers auf die Kfz-Überlassung resultiert aus dem Arbeitsvertrag oder aus einer anderen arbeitsrechtlichen Rechtsgrundlage, weil

– der Anspruch im Rahmen einer steuerlich anzuerkennenden Gehaltsumwandlung mit Wirkung für die Zukunft vereinbart ist. Voraussetzung ist, dass der Arbeitnehmer unter Änderung des Arbeitsvertrags auf einen Teil seines Barlohns verzichtet und ihm der Arbeitgeber stattdessen Sachlohn in Form eines Nutzungsrechts an einem betrieblichen Kfz des Arbeitgebers gewährt (BFH-Urteil vom 6.3.2008 – VI R 6/05)

– oder der Anspruch arbeitsvertraglicher Vergütungsbestandteil ist. Davon ist insbesondere auszugehen, wenn von vornherein bei Abschluss eines Arbeitsvertrags eine solche Vereinbarung getroffen wird oder wenn die Beförderung in eine höhere Gehaltsklasse mit der Überlassung eines betrieblichen Kfz des Arbeitgebers verbunden ist.

b. In Leasingfällen setzt das Vorliegen eines „betrieblichen“ Kraftfahrzeugs des Arbeitgebers iSd § 8 Abs. 2 S. 2 bis 5 EStG außerdem voraus, dass der Arbeitgeber und nicht der Arbeitnehmer gegenüber der Leasinggesellschaft zivilrechtlich Leasingnehmer ist.

Im Ergebnis wird es damit in der Praxis wohl dabei bleiben, dass die Überlassung eines geleasteten Dienstwagens nach der 1 %-Regelung bzw. nach der Fahrtenbuchmethode besteuert wird. Wie eine „Sonderrechtsbeziehung“ außerhalb des Arbeitsvertrags aussehen kann, hat die Finanzverwaltung in ihrem Schreiben leider nicht dargestellt.

### **Aufwendungen zur Behandlung von Legasthenie als außergewöhnliche Belastung abziehbar**

Das Bayerische Landesamt für Steuern hat eine Verwaltungsanweisung zum Abzug von Aufwendungen zur Behandlung einer Lese- oder Rechtschreibschwäche (Legasthenie) bei Kindern als außergewöhnliche Belastung

veröffentlicht (BayLFSt vom 10.10.2016 – S 2284.1.1-18/1 St32).

Danach können die Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden, wenn die medizinische Notwendigkeit der Behandlung nachgewiesen wird. Lediglich der Nachweis über das Vorliegen der Krankheit (Diagnose) reicht insoweit nicht aus.

In welcher Form dieser Nachweis zu führen ist, wird in der Anweisung detailliert erläutert. Ein amtsärztliches Gutachten oder eine ärztliche Bescheinigung des medizinischen Dienstes wird nur noch in bestimmten, abschließend geregelten Fällen gefordert. In allen anderen Fällen ist es idR ausreichend, dass die medizinische Notwendigkeit der Behandlung auf anderer Art und Weise (zB durch eine Bestätigung des Arztes) nachgewiesen wird.

### **Aufbewahrung und Archivierung von elektronischen Kontoauszügen**

Der elektronische Kontoauszug gewinnt in der Praxis immer mehr an Bedeutung. Das Bayerische Landesamt für Steuern hat darauf nun reagiert und eine Verwaltungsanweisung zur Aufbewahrung und Archivierung von elektronischen Kontoauszügen veröffentlicht (BayLFSt vom 20.1.2017 – S 0317.1.1-3/5 St 42).

Bei den Kontoauszügen in digitaler Form, die der Steuerpflichtige von seiner Bank erhält, handelt es sich um Unterlagen in Bilddateiformaten (zB im tif- oder pdf-Format), teilweise auch um Daten in maschinell auswertbarer Form (zB als csv-Datei). Da an elektronische Kontoauszüge keine höheren Anforderungen als an elektronische Rechnungen zu stellen sind, werden diese vom Finanzamt grundsätzlich steuerlich anerkannt.

Voraussetzung ist, dass der Steuerpflichtige im Rahmen seines internen Kontrollsystems den elektronischen Kontoauszug bei Eingang auf seine Richtigkeit (Echtheit der Herkunft und Unversehrtheit des Inhalts) überprüft und diese Prüfung dokumentiert und protokolliert.

Außerdem müssen die in elektronisch übermittelter Form eingegangenen Kontoauszüge auch in dieser Form aufbewahrt werden. Somit reicht die alleinige Aufbewahrung eines Papierausdrucks nicht aus.

Technische Vorgaben oder Standards zur Aufbewahrung setzt die Finanzverwaltung angesichts der rasch fortschreitenden Entwicklung nicht fest. Die zum Einsatz kommenden DV- oder Archivsysteme müssen aber den Anforderungen der AO und den Grundsätzen einer ordnungsgemäßen Buchführung entsprechen (BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl. I 2014, S. 1450). Das betrifft vor allem die Vollständigkeit, Richtigkeit und Unveränderbarkeit der Unterlagen.

Wie alle aufzubewahrenden originär digitalen Dokumente unterliegen auch elektronische Kontoauszüge dem Datenzugriffsrecht nach § 147 Abs. 6 AO. Für die Dauer der Aufbewahrungspflicht sind die Daten zu speichern, gegen Verlust zu sichern, maschinell auswertbar vorzuhalten und ggf im Rahmen einer Außenprüfung zur Verfügung zu stellen.