

BBK

► SONDERAUSGABE

www.nwb.de

Jahresabschluss 2017/2018


- 1 Bilanzielle Überlegungen und Gestaltungsalternativen zum Jahresabschluss 2017 – Praxistipps und -hinweise zur aktuellen Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung
Bernd Rätke
- 18 Jahresabschluss kompakt – 25 Arbeitshilfen für die effiziente Jahresabschluss-Erstellung

Bilanzielle Überlegungen und Gestaltungsalternativen zum Jahresabschluss 2017

Praxistipps und -hinweise zur aktuellen Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung

Bernd Rätke*

Der Beitrag gibt Tipps und Hinweise für die Erstellung des Jahresabschlusses 2017. Dabei werden sowohl die aktuelle Rechtsprechung des BFH als auch die BMF-Schreiben des Jahres 2017 berücksichtigt.

 Korn/Strahl, Steuerliche Hinweise und Dispositionen zum Jahresende 2017, NWB 49/2017 S. 3696-3805 [☞QAAAG-63681](#)

Inhaltsübersicht

- I. Aktiva
- II. Kapital
- III. Passiva
- IV. Außerbilanzielle Korrekturen


I. Aktiva


1. Grundstücke und Gebäude

1.1 Gebäude auf dem Grundstück des Ehegatten

Bei Gebäuden des Unternehmers auf dem Grundstück seines Ehegatten sollte an die neue BFH-Rechtsprechung gedacht werden.¹ Ist der Unternehmer nämlich nicht wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes gem. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO, darf er kein „Gebäude auf fremdem Grund und Boden“ mehr aktivieren, sondern nur einen sog. Aufwandsverteilungsposten, wenn er die Herstellungskosten getragen hat. Bedeutung hat dies insbesondere für die AfA, die nur i. H. von 2 % jährlich gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG statt i. H. von 3 % (§ 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG) in Anspruch genommen werden darf.

Sofern der Unternehmer in der Vergangenheit eine AfA i. H. von 3 % in Anspruch genommen hatte, hat er zu hoch abgeschrieben und ist nach Auffassung des BMF zu einer gewinnerhöhenden Bilanzberichtigung verpflichtet.² Die Gewinnerhöhung kann er durch eine Rücklage i. H. von 4/5 kompensieren. Soweit die Bilanzberichtigung bereits zum 31.12.2016 erfolgt und die Rücklage gebildet worden ist, ist sie zum 31.12.2017 und damit im zweiten Jahr gewinnerhöhend zu 25 % (= 1/5 der Gewinnerhöhung) aufzulösen.³ Ist die Bilanzberichtigung nicht zum 31.12.2016 erfolgt und kann sie wegen der Bestandskraft der Steuerfestsetzung 2016 auch nicht mehr vorgenommen werden, muss die Bilanzberichtigung zum 31.12.2017 erfolgen; die sich hieraus ergebende Gewinnerhöhung kann dann durch eine Rücklage i. H. von 4/5 kompensiert werden.

 Rätke, Gebäude auf fremdem Grund und Boden, BBK 23/2016 S. 1133 [☞KAAAF-87066](#)

 Hoffmann, Bauten auf dem Ehegattengrundstück, StuB 6/2017 S. 209 [☞UAAAG-40271](#)

* Bernd Rätke, Vorsitzender Richter am Finanzgericht Berlin-Brandenburg, BBK-Herausgeber.

¹ BFH, Urteil v. 9.3.2016 - X R 46/14, BStBl 2016 II S. 976 [☞XAAAF-72706](#)]; Kraft/Kraft, Steuergestaltung bei der Bilanzierung von Herstellungskosten für Gebäude auf fremdem Grund und Boden, NWB 27/2016 S. 2031 [☞VAAAF-76408](#)]; Bolik, AfA bei auf fremdem Grund und Boden errichtetem Gebäude, NWB 20/2016 S. 1480 [☞NAAAF-73113](#)]; Rätke, Gebäude auf fremdem Grund und Boden, BBK 23/2016 S. 1133 [☞KAAAF-87066](#)].

² BMF, Schreiben v. 16.12.2016 - IV C 6 - S 2134/15/10003, BStBl 2016 I S. 1431 [☞CAAAF-89189](#)].

³ Im Ergebnis wird also in jedem Jahr 1/5 der Gewinnerhöhung realisiert (= 25 % von 4/5).

 Achtung bei Fremdfinanzierung!

Ist das Gebäude des Unternehmers auf dem Grundstück seines Ehegatten fremdfinanziert worden, sollte die Berechtigung zur Aktivierung und Abschreibung des Aufwandsverteilungspostens sowie zum Betriebsausgabenabzug der Schuldzinsen geprüft werden. Der BFH⁴ verneint in diesem Fall nämlich eine Berechtigung zum Abzug von AfA und Schuldzinsen, wenn der Kredit nicht vom Unternehmer getilgt wird. Aufwendungen hat dann nur der Ehegatte des Unternehmers. Dies ist der Fall, wenn

- ▶ die Kredittilgung von einem Konto des Ehegatten erfolgt oder
- ▶ von einem Oder-Konto der Eheleute, aber der Kreditvertrag auf den Namen des Unternehmer-Ehegatten lautet; denn dann gelten die Kreditraten als vom Kreditnehmer (Ehegatten) bezahlt. Dies gilt selbst dann, wenn die Einzahlungen auf dem Oder-Konto überwiegend oder ausschließlich vom Unternehmer stammen.

Tilgung durch den Unternehmer

Hinweis: Hier muss für die Zukunft darauf geachtet werden, dass die Kredittilgung vom Konto des Unternehmers erfolgt oder dass der Unternehmer eine Vereinbarung mit seinem Ehegatten trifft, dass die Überweisung der Kreditraten auf Rechnung des Unternehmers erfolgt.

Voraussetzungen für Teilwertabschreibungen


1.2 Teilwertabschreibung und höhere Gebäude-AfA

Angesichts der Preisentwicklung im Immobilienbereich werden Teilwertabschreibungen auf Gebäude sowie auf den Grund und Boden eher selten in Betracht kommen, etwa bei Bodenverunreinigungen oder bei Gebäudeschäden, z. B. aufgrund eines Orkanschadens. Selbst dann setzt eine Teilwertabschreibung aber zusätzlich voraus, dass der aktuelle niedrigere Teilwert mindestens noch für die halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Restbuchwert liegt.⁵ Beträgt die Restnutzungsdauer also z. B. noch zwanzig Jahre, muss der Teilwert noch mindestens zehn Jahre unter dem jeweiligen Buchwert der nächsten zehn Bilanzstichtage liegen.

Verkürzung der Nutzungsdauer als Alternative

Alternativ kann geprüft werden, ob statt der betrieblichen AfA von 3 % ein höherer AfA-Satz aufgrund einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG in Betracht kommt. Eine kürzere Nutzungsdauer wird allerdings nur anerkannt

- ▶ entweder bei einem technischen Verschleiß des Gebäudes, insbesondere an den tragenden Teilen; übliche altersbedingte Bauschäden oder Baumängel reichen nicht aus;
- ▶ oder bei einer wirtschaftlichen Entwertung, weil die Möglichkeit einer wirtschaftlich sinnvollen (anderweitigen) Nutzung oder Verwertung des Gebäudes endgültig entfallen ist.⁶

 Schoor, Aufwendungen für die Erneuerung von Einbauküchen in einem Mietobjekt, BBK 12/2017 S. 579 [→UAAAG-47004]

1.3 Einbauküchen in Betriebsgebäuden

Wird eine betriebliche Einbauküche erneuert, z. B. im Sozialbereich des Verwaltungsgebäudes, ist die Küche nach der neuen BFH-Rechtsprechung im Bereich der Vermietungseinkünfte – die m. E. aber auch auf den betrieblichen Bereich übertragbar ist – als eigenständige betriebliche Einheit auf zehn Jahre abzuschreiben.⁷ Es handelt sich also nicht um Erhaltungsaufwand, der sofort abschreibbar wäre. Auch eine Aufteilung in die einzelnen Bestandteile (Geräte, Spüle, Einbaumöbel) kommt nicht mehr in Betracht.

⁴ BFH, Urteil v. 21.2.2017 - VIII R 10/14, BStBl 2017 II S. 819 [→FAAG-46841].

⁵ BFH, Urteil v. 29.4.2009 - I R 74/08, BStBl 2009 II S. 899 [→GAAAD-26610]; BMF, Schreiben v. 2.9.2016 - IV C 6 - S 2171-b/09/10002 :002, BStBl 2016 I S. 995 [→BAAAF-81512].

⁶ FG Köln, Urteil v. 30.6.2016 - 11 K 3657/14 [→RAAG-53550]; BFH, Urteil v. 4.3.2008 - IX R 16/07 [→HAAAC-81438].

⁷ BFH, Urteil v. 3.8.2016 - IX R 14/15, BStBl 2017 II S. 437 [→LAAAF-87994]; Schoor, Aufwendungen für die Erneuerung von Einbauküchen in einem Mietobjekt, BBK 12/2017 S. 579 [→UAAAG-47004]; Kanzler, Die Einbauküche in der vermieteten Wohnung, NWB 25/2017 S. 1870 [→SAAAG-47103]; Weiss, Steuerliche Abziehbarkeit von Aufwendungen für die Erneuerung einer Einbauküche in einer vermieteten Wohnung, NWB 51/2016 S. 3840 [→RAAAF-88429].

Eine Abschreibung über zehn Jahre wird auch bei einem erstmaligen Einbau der Einbauküche im Betriebsgebäude vorzunehmen sein;⁸ der BFH hat dies aber noch nicht entschieden.


Hinweis: Das BMF hat dem Steuerpflichtigen zwar ein Wahlrecht auf Anwendung der neuen BFH-Rechtsprechung eingeräumt; dieses Wahlrecht gilt aber nur bis zum VZ 2016, nicht mehr im VZ 2017.⁹ Daher ist zum 31.12.2017 die AfA auf zehn Jahre zu verteilen.

Anwendungswahlrecht
ausgelaufen

1.4 Aktivierung anschaffungsnahe Aufwendungen

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG sind die Kosten für die Modernisierung und Instandsetzung zu aktivieren, wenn sie netto 15 % der Anschaffungskosten für das Gebäude übersteigen. Das BMF hat sich der neuen, strengen BFH-Rechtsprechung¹⁰ angeschlossen, nach der auch Schönheitsreparaturen zu den anschaffungsnahe Aufwendungen gehören, ohne dass es auf einen engen räumlichen, zeitlichen und sachlichen Zusammenhang zwischen den Schönheitsreparaturen und den übrigen Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen ankommt.¹¹

Außerdem hat die Prüfung, ob die 15 %-Grenze überschritten worden ist, nach der neuen BFH-Rechtsprechung nicht mehr gebäudebezogen, sondern gebäudeteilbezogen, d. h. pro Stockwerk, zu erfolgen, wenn die einzelnen Gebäudeteile unterschiedlich genutzt werden, z. B. eigengewerblich und fremdvermietet werden. Für die Unternehmer führt dies zu einer Verschlechterung, weil der Anwendungsbereich der anschaffungsnahe Aufwendungen ausgedehnt wird und damit verstärkt nur noch eine Abschreibung über 33,3 Jahre möglich ist.

 Broemel/Endert, Abgrenzung anschaffungsnahe Herstellungskosten, BBK 17/2014 S. 794
[>FAAAE-71996]

Hinweis: Das BMF räumt den Unternehmern aber ein Wahlrecht in den Fällen ein, in denen die Immobilie durch Kaufvertrag vor dem 1.1.2017 erworben wurde. Hier können die bisherigen Grundsätze weiter angewendet werden. Das bedeutet:

- ▶ Besteht kein enger räumlicher, zeitlicher und sachlicher Zusammenhang zwischen den Schönheitsreparaturen und den übrigen Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen, sind die Schönheitsreparaturen sofort als Betriebsausgaben abziehbar. Dies kann dazu führen, dass auch die übrigen Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen die 15 %-Grenze nicht überschreiten und daher als Betriebsausgaben sofort abziehbar sind.
- ▶ Wird ein selbständig genutzter Gebäudeteil innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung aufwendig instandgesetzt, nicht aber die anderen Gebäudeteile, kann bei einer gebäudebezogenen Betrachtung die 15 %-Grenze unterschritten sein, so dass die Aufwendungen als Betriebsausgaben sofort abziehbar sind.

 Franke/Wächtershäuser, Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand bei Gebäuden in Handels- und Steuerbilanz, BBK 24/2016 S. 1186
[>PAAAF-88126]

⁸ Kanzler, Die Einbauküche in der vermieteten Wohnung, NWB 25/2017 S. 1870, 1873 [>SAAAG-47103].

⁹ BMF, Schreiben v. 16.5.2017 - IV C 1 - S 2211/07/10005 :001, BStBl 2017 I S. 775 [>KAAAG-45581].

¹⁰ BFH, Urteile v. 14.6.2016 - IX R 25/14, BStBl 2016 II S. 992 [>BAAAF-82844], IX R 15/15, BStBl 2016 II S. 996 [>HAAAF-82842] und IX R 22/15, BStBl 2016 II S. 999 [>RAAAF-82843]; Broemel/Endert, Abgrenzung anschaffungsnahe Herstellungskosten, BBK 17/2014 S. 794 [>FAAAE-71996]; Schießl, Neues zu den anschaffungsnahe Herstellungskosten i. S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG, StuB 19/2016 S. 719 [>VAAAF-83335]; Weber-Grellet, Abzug von anschaffungsnahe Aufwendungen, NWB 41/2016 S. 3057 [>OAAAF-83226]; Hoffmann, Anschaffungsnahe Herstellungskosten, StuB 21/2016 S. 801 [>IAAAF-85545]; Rukaber, Anschaffungsnahe Herstellungskosten, NWB 46/2016 S. 3476 [>DAAAF-85577]; Franke/Wächtershäuser, Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand bei Gebäuden in Handels- und Steuerbilanz, BBK 24/2016 S. 1186 [>PAAAF-88126].

¹¹ BMF, Schreiben v. 20.10.2017 - IV C 1 - S 2171 c/09/10004: 006, BStBl 2017 I S. 1447 [>EAAAG-62071].

W³ Grützner,
Bilanzierung von
Betriebsvorrichtungen
(HGB, EStG), infoCenter
☞OAAAE-70917]

1.5 Betriebsvorrichtungen

Nicht alles, was unbeweglich ist, ist auch ein Gebäude oder Grund und Boden. Im Steuerrecht gibt es nämlich die Betriebsvorrichtung, die als bewegliches Wirtschaftsgut aktiviert und aufgrund ihrer jeweiligen Nutzungsdauer gem. § 7 Abs. 1 EStG abgeschrieben wird. Eine Betriebsvorrichtung i. S. von § 68 BewG ist ein Teil des Gebäudes, der ausschließlich eine betriebliche Funktion hat.

Beispiel ➡ *Lastenfahrstuhl in einem Fabrikgebäude, Verladerrampe, Silo, Transformator für Starkstrom, aber auch Wege und Straßen, wenn das konkrete Gewerbe auf ihnen betrieben wird, z. B. eine Landebahn für einen Flugplatz oder eine Autoteststrecke für einen Autohersteller.*

Die Nutzungsdauer und damit der AfA-Satz können den amtlichen AfA-Tabellen entnommen werden.

W Happe,
Wirtschaftliches Eigentum
bei Sale-and-lease-back-
Verträgen, BBK 15/2017
S. 702 ☞PAAAG-51799]

2. Aktivierung und AfA beim Sale-and-lease-back

Bei einem Sale-and-lease-back-Geschäft verkauft der Unternehmer ein Wirtschaftsgut an den Leasinggeber, um es danach sogleich anzumieten (leasen). Die AfA-Befugnis liegt nach dem BFH¹² beim Leasinggeber, wenn die Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts länger ist als die Dauer des Leasingvertrags und wenn der Leasinggeber nach Ablauf des Leasingvertrags ein sog. Andienungsrecht hat, d. h. wenn er vom Leasingnehmer verlangen kann, dass der Leasingnehmer das Wirtschaftsgut erwirbt. Der Leasingnehmer darf dann den Leasinggegenstand weder aktivieren noch abschreiben, sondern lediglich die Leasingraten als Betriebsausgaben absetzen.

Ausnahme: Spezialleasing

Eine Ausnahme gilt aber beim sog. Spezialleasing, bei dem der Leasinggegenstand speziell auf die betrieblichen Verhältnisse des Leasingnehmers zugeschnitten ist und von einem anderen Unternehmer nicht genutzt werden könnte, z. B. bei einer speziell konfigurierten Telefonanlage. Hier ist der Leasingnehmer trotz Andienungsrechts des Leasinggebers zur Aktivierung und Inanspruchnahme von AfA berechtigt.

Hinweis: Beim Spezialleasing stellt der Verkauf des Wirtschaftsguts zu Beginn des Sale-and-lease-back-Vertrags keinen Umsatzerlös in der Buchführung des Leasingnehmers dar. Vielmehr bleibt das (verkaufte) Wirtschaftsgut nach dem BFH¹³ von Anfang an im Anlagevermögen des Leasingnehmers. Der vom Leasinggeber gezahlte Kaufpreis ist also eine Darlehensgewährung, die vom Unternehmer und Leasingnehmer als Verbindlichkeit passiviert wird; die Leasingraten sind dann Tilgungsraten auf die Darlehensverbindlichkeit.

Optionsausübung

Vom Andienungsrecht des Leasinggebers zu unterscheiden ist das Optionsrecht des Leasingnehmers, mit dem dieser nach Ablauf des Leasingvertrags entscheiden kann, ob er das Wirtschaftsgut kauft oder den Leasingvertrag verlängert. Ist es angesichts günstiger Konditionen wahrscheinlich, dass der Leasingnehmer sein Optionsrecht ausüben wird, ist ihm der Leasinggegenstand zuzurechnen und von ihm zu aktivieren und abzuschreiben.¹⁴

¹² BFH, Urteil v. 13.10.2016 - IV R 33/13 ☞NAAAG-37078]; Lüdenbach, Spezialleasing bei Überlassung einer Funktionsgesamtheit, StuB 8/2017 S. 318 ☞LAAAG-43310]; Prinz/Keller, Neue Grundsatzentscheidung des BFH zu sale-and-lease-back-Geschäften, StuB 6/2017 S. 211 ☞NAAAG-40269]; Happe, Wirtschaftliches Eigentum bei Sale-and-lease-back-Verträgen, BBK 15/2017 S. 702 ☞PAAAG-51799]; Haase, Steuerliche Probleme des wirtschaftlichen Eigentumsübergangs im Rahmen von sale and lease back-Transaktionen, StuB 20/2011 S. 785 ☞RAAAD-94043]; Behling, Der neue Leasingstandard IFRS 16, BBK 5/2016 S. 240 ☞CAAAG-67406]; Engelberth, Rückabgewickelte Verträge am Beispiel von Sale-Lease-Back-Geschäften, NWB 28/2012 S. 2331 ☞UAAAE-12695].

¹³ BFH, Urteil v. 13.10.2016 - IV R 33/13 ☞NAAAG-37078].


¹⁴ Vollamortisations-Mobilien-Erlass v. 19.4.1971 - IV B/2 - S 2170 - 31/71, BStBl 1971 I S. 264 ☞PAAAA-76908], unter Abschnitt III.2 und 3; Teilamortisations-Mobilien-Erlass v. 22.12.1975 - IV B 2 - S 2170 - 161/75 ☞BAAAA-76904], unter Abschnitt 1.

3. Abgrenzung Anlage- und Umlaufvermögen

Die Erstellung des Jahresabschlusses sollte durchaus auch einmal Anlass geben, die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Anlage- oder Umlaufvermögen zu überprüfen. Was bei Waren noch relativ einfach ist (nämlich Umlaufvermögen), kann bei Aktien oder Grundstücken einer Immobiliengesellschaft schon etwas schwieriger sein. Die Unterscheidung ist relevant für:

- ▶ die Inanspruchnahme von AfA, die nur beim Anlagevermögen möglich ist;
- ▶ Teilwertabschreibungen einer GmbH auf Aktien oder GmbH-Beteiligungen, da diese nur steuerlich bei einem Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut (z. B. Holding) wirksam sein können, wenn die Aktien bzw. GmbH-Beteiligungen zum Umlaufvermögen gehören (§ 8b Abs. 7 Satz 2 KStG);
- ▶ die Bildung einer Rücklage nach § 6b EStG im Fall der Veräußerung, da die Rücklage die Zugehörigkeit des veräußerten Wirtschaftsguts sowie des Ersatzwirtschaftsguts zum Anlagevermögen voraussetzt (§ 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 und 3 EStG).

Zum Anlagevermögen gehören die Wirtschaftsgüter, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Hingegen gehören zum Umlaufvermögen diejenigen Wirtschaftsgüter, die verkauft werden sollen.

 Schmidt,
Abgrenzung von Anlage-
und Umlaufvermögen
(HGB, IFRS), infoCenter
[➔BAAAA-41691]


Änderung der Zuordnung
möglich

Hinweis: Die Zuordnung kann sich zum Bilanzstichtag ändern. Der Vorfühswagen eines Autohauses gehört zum Anlagevermögen, wird aber Umlaufvermögen, wenn er nunmehr verkauft werden soll.

4. Geringwertige Wirtschaftsgüter

Für geringwertige Wirtschaftsgüter bleibt es zum 31.12.2017 noch bei der bisherigen Wertgrenze von 410 € netto. Zwar ist die Wertgrenze im Jahr 2017 auf 800 € netto angehoben worden;¹⁵ diese Anhebung gilt aber erst für Anschaffungen, Herstellungen und Einlagen in das Betriebsvermögen nach dem 31.12.2017.¹⁶


Hinweis: Entsprechendes gilt für die Anhebung der unteren Wertgrenze für die Aufnahme eines geringwertigen Wirtschaftsguts in einen Sammelposten nach § 6 Abs. 2a EStG von mehr als 150 € auf mehr als 250 €; auch diese Anhebung gilt erst ab dem 1.1.2018.¹⁷

 Hänsch, Geringwertige
Wirtschaftsgüter und
Bildung eines Sammel-
postens, BBK 1/2018 S. 25
[➔VAAAG-68289]

5. Geleistete Anzahlungen

Bei der Aktivierung geleisteter Anzahlungen sollte geprüft werden, ob es sich wirklich um Anzahlungen handelt oder ob die Zahlung nicht schon eine gewinnwirksame Gegenleistung darstellt und damit Betriebsausgabe ist.

Die Kontrollfrage für die Abgrenzung lautet: Ist der Vertragspartner, an den die Zahlung geleistet wurde, sogleich zu einer Gegenleistung verpflichtet (dann keine Anzahlung, sondern Betriebsausgabenabzug) oder muss der Vertragspartner erst später, d. h. nach dem Bilanzstichtag, die Gegenleistung erbringen (dann Anzahlung).¹⁸

 Ebber,
Anzahlungen, infoCenter
[➔BAAAB-14423]

¹⁵ § 6 Abs. 2 EStG i. d. F. des Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen v. 27.6.2017, BGBl 2017 I S. 2074.

¹⁶ § 52 Abs. 12 Satz 3 EStG i. d. F. des Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen v. 27.6.2017, BGBl 2017 I S. 2074.

¹⁷ § 6 Abs. 2a EStG und § 52 Abs. 12 Satz 5 EStG i. d. F. des Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen v. 27.6.2017, BGBl 2017 I S. 2074.

¹⁸ FG Köln, Urteil v. 28.9.2017 - 7 K 1175/16 [➔SAAAG-68397].

Beispiel ► Ein Franchisenehmer muss an den Franchisegeber im Jahr 2017 eine Zuzahlung zur überregionalen Werbung, die vom Franchisegeber organisiert wird, leisten. Es handelt sich um eine zu aktivierende Anzahlung, wenn der Franchisegeber erst im Jahr 2018 zur Durchführung der überregionalen Werbung verpflichtet ist. Hingegen ist die Zahlung sofort als Betriebsausgabe abziehbar, wenn der Franchisegeber bereits im Jahr 2017 die überregionale Werbung durchführen muss.

Hinweis: Umsatzsteuerlich ist die Abgrenzung ohne Bedeutung, wenn über die Anzahlung eine Rechnung mit gesondertem Umsatzsteuerausweis vorliegt. Dann kann nämlich auch aus einer Anzahlung der Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG geltend gemacht werden.

6. Bewertung von Forderungen

Abschreibung von Forderungen bei Wertverlust

Forderungen können nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG ganz oder teilweise abgeschrieben werden, soweit sie am 31.12.2017 nicht mehr dauernd werthaltig sind. Wichtig ist: Der Wertverlust muss vor dem Bilanzstichtag eingetreten sein; unschädlich ist, wenn der Unternehmer erst nach dem Bilanzstichtag, aber vor der Bilanzaufstellung von dem – bis zum 31.12.2017 eingetretenen – Wertverlust erfährt (sog. wertaufhellende Tatsache, die bei der Bilanzierung berücksichtigt werden darf).

Beispiel ► Ende Februar 2018, noch vor der Bilanzaufstellung für 2017, erfährt Kaufmann K von der Insolvenz seines Schuldners S im Dezember 2017. K kann somit eine Teilwertabschreibung auf seine Forderung gegen S vornehmen. Anders wäre dies, wenn die Insolvenz erst im Januar 2018 plötzlich eingetreten wäre und S im Dezember 2017 noch solvent gewesen wäre.

Berichtigung bei Uneinbringlichkeit

Soweit die Forderung uneinbringlich ist, d. h. auf nicht absehbare Zeit beglichen wird, ist auch die Umsatzsteuer zugunsten des Gläubigers zu berichtigen (§ 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG).

Hinweis: In jedem Fall sollten die Unterlagen, aus denen sich die Uneinbringlichkeit ergibt, sorgfältig aufbewahrt werden, damit sie bei einer späteren Außenprüfung vorgelegt werden können. Hierzu gehören z. B. Mahnungen, Reklamationen des Schuldners oder Schreiben des Rechtsanwalts. In der Praxis scheitern Teilwertabschreibungen auf Forderungen meist daran, dass der Steuerpflichtige keine geeigneten Unterlagen für die Zahlungsunfähigkeit oder -unwilligkeit seines Schuldners zum Bilanzstichtag vorlegen kann.

👁 Happe, Pauschalwertberichtigungen bei der Bewertung von Forderungen, BBK 14/2016 S. 685 [→OAAAF-77469]

Neben der Teilwertabschreibung, die eine Einzelwertberichtigung darstellt, kann für die verbleibenden Forderungen auch eine Pauschalwertberichtigung in Gestalt eines Delkredere vorgenommen werden.¹⁹ Das Delkredere kann anhand der Erfahrungen in der Vergangenheit bestimmt werden; ein pauschaler Satz von 1 % wird in der Regel akzeptiert.²⁰

Hinweis: Mangels Uneinbringlichkeit i. S. von § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG wird ein Delkredere nur vom Nettobetrag abgezogen. Dementsprechend wird auch die Umsatzsteuer nicht berichtigt, sondern erst dann, wenn die Uneinbringlichkeit im umsatzsteuerlichen Sinne für die einzelne Forderung feststeht (siehe oben).

¹⁹ Happe, Pauschalwertberichtigungen bei der Bewertung von Forderungen, BBK 14/2016 S. 685 [→OAAAF-77469].

²⁰ Happe, Pauschalwertberichtigungen bei der Bewertung von Forderungen, BBK 14/2016 S. 685, 701 [→OAAAF-77469].

7. Forderungen gegenüber GmbH-Gesellschaftern

Vorsicht ist geboten, wenn der Abschluss für eine Kapitalgesellschaft erstellt wird und diese auf eine Forderung gegenüber ihrem Gesellschafter verzichtet hat. Bilanziell führt der Verzicht zu einem Aufwand. Allerdings ist dieser Aufwand außerbilanziell als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG hinzuzurechnen, wenn der Verzicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war.

Bei Darlehensverträgen mit GmbH-Gesellschaftern sollte überprüft werden, ob die Darlehensforderung vom Gesellschafter vereinbarungsgemäß getilgt worden ist und ob Tilgungszahlungen des Gesellschafters versehentlich auf einem allgemeinen Verrechnungskonto oder auf einem Einlagenkonto gebucht worden sind. Außerdem ist zu kontrollieren, ob die Zinsen vertragsgemäß bezahlt worden sind oder ob ggf. eine Zinsforderung gewinnerhöhend einzubuchen ist. Ist der Gesellschafter nämlich beherrschend, so kann die fehlende tatsächliche Durchführung des Darlehensvertrags zu einer vGA führen.

Geprüft werden sollte auch, ob das Darlehen und ggf. die Zinsforderung besichert sind. Ist dies nämlich nicht der Fall, droht bei einer späteren Teilwertabschreibung aufgrund fehlender Werthaltigkeit der Forderung die außerbilanzielle Hinzurechnung der Teilwertabschreibung als vGA.²¹ Daher sollte eine nachträgliche Besicherung in Erwägung gezogen werden.

Forderungsverzicht
als vGA

 Eggert, Grenzen bei
Gesellschaftsdarlehen,
BBK 8/2017 S. 385
[>FAAAG-42327]

Besicherung erforderlich

Hinweis: Wird für den Gesellschafter ein allgemeines Verrechnungskonto geführt, aus dem sich eine Forderung der GmbH ergibt, sollte diese verzinst werden, um eine vGA zu vermeiden.²²

8. Teilwertabschreibung auf Aktien

Angesichts der positiven Entwicklung beim DAX werden Teilwertabschreibungen auf Aktien zum 31.12.2017 eher die Ausnahme bleiben. Falls aber Aktien doch unter die Anschaffungskosten gesunken sind, ist eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG nur möglich, wenn der Börsenkurs am 31.12.2017 mindestens 5 % unter den Anschaffungskosten liegt.²³ Nach umstrittener Auffassung des BMF gilt diese Bagatellgrenze von 5 % auch bei Aktien des Umlaufvermögens sowie bei Teilwertabschreibungen in Folgejahren, so dass eine Wertminderung gegenüber dem Buchwert vom 31.12.2016 um mindestens 5 % erforderlich ist.²⁴

5%ige Bagatellgrenze
für Aktien

Hinweis: Wertveränderungen nach dem 31.12.2017 bis zum Tag der Bilanzaufstellung sind unbeachtlich.

9. Wertaufholungen

Ist zum 31.12.2016 eine Teilwertabschreibung auf das Anlage- oder Umlaufvermögen erfolgt oder beibehalten worden, muss geprüft werden, ob der niedrigere Teilwert auch am 31.12.2017 beizubehalten ist. Falls dies bejaht wird, muss der Steuerpflichtige den niedrigeren Teilwert zum 31.12.2017 nachweisen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4, Nr. 2 Satz 3 EStG.

 Rätke, Neues zu
Teilwertabschreibung,
voraussichtlich dauernder
Wertminderung und
Wertaufholungsgebot,
BBK 20/2016 S. 987
[>MAAAF-83941]


²¹ BFH, Urteil v. 11.11.2015 - I R 5/14, BStBl 2016 II S. 491 [>IAAAF-70018].


²² FG München, Urteil v. 25.4.2016 - 7 K 531/15 [>SAAAF-83002].


²³ BFH, Urteil v. 21.9.2011 - I R 89/10, BStBl 2014 II S. 612 [>FAAAD-98629]; BMF, Schreiben v. 2.9.2016 - IV C 6 - S 2171-b/09/10002 :002, BStBl 2016 I S. 995 [>BAAAF-81512], Rz. 17 ff.

²⁴ BMF, Schreiben v. 2.9.2016 - IV C 6 - S 2171-b/09/10002 :002, BStBl 2016 I S. 995 [>BAAAF-81512], Rz. 17.

Hinweis: Allerdings kann es ratsam sein, den Nachweis eines weiterhin niedrigeren Teilwerts bewusst zu unterlassen und damit eine gewinnerhöhende Wertaufholung zu provozieren.²⁵ Diese Gewinnerhöhung kann „genutzt“ werden, um einen Verlust des Jahres 2017 zu mindern, um einen drohenden Verlustuntergang aufgrund einer Umwandlung nach § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG abzumildern oder um steuerliche Progressionsvorteile zu nutzen.²⁶


 Teutemacher, Die Kassen-Nachschau kommt!, BBK 24/2017 S. 1160 [\[>IAAAG-64699\]](#)

 Becker, Die Kassensicherungsverordnung (KassenSichV) – Eine vertane Chance, BBK 17/2017 S. 803 [\[>ZAAAG-54729\]](#)

 Schmidt, Aktive Rechnungsabgrenzungsposten (HGB, EStG), infoCenter [\[>XAAAB-14446\]](#)

 Herkunft der Einlagen nachweisen

Steuerfreie Rückzahlung

 Hänsch, Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto, BBK 22/2014 S. 1054 [\[>HAAAE-79090\]](#)

10. Kassenbestand

Der Jahresabschluss sollte jedenfalls bei bargeldintensiveren Betrieben genutzt werden, um die Kassenaufzeichnungen auf Auffälligkeiten wie negative Kassenbestände, hohe Einlagen oder Einnahmensprünge zu überprüfen. Zwar können und dürfen die Aufzeichnungen nicht mehr verändert werden. Jedoch besteht die Möglichkeit, zum einen zeitnah Erklärungen für die Auffälligkeiten zu finden und diese für eine künftige Außenprüfung zu dokumentieren. Zum anderen kann zumindest für die Zukunft versucht werden, Fehler bei der Aufzeichnung zu vermeiden.

Hinweis: Die Pflicht zur Verwendung zertifizierter Kassensysteme gem. § 146a AO besteht erst ab 1.1.2020, falls überhaupt eine elektronische Kasse verwendet wird.

11. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten (Aktiv-RAP)

Der Aktiv-RAP ist ein Klassiker im Jahresabschluss und darf natürlich nicht vergessen werden: Zahlungen des Steuerpflichtigen im Jahr 2017 sind aktivisch abzugrenzen, wenn sie Aufwand des Jahres 2018 darstellen (§ 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG). Dies betrifft z. B. bereits im Jahr 2017 gezahlte Miete für Januar 2018 oder im Jahr 2017 gezahlte Versicherungsbeiträge für 2018.

II. Kapital

1. Einlagen

1.1 Ungeklärte Einlagen

Das FA wird Nachfragen stellen, wenn die Einlagen ungewöhnlich hoch oder höher als die Entnahmen sind. Daher sollte es vermieden werden, ungeklärte Positionen als Einlage zu buchen. Außerdem sollte mit dem Mandanten zusammen geklärt werden, wo die Einlagen herkommen, damit nicht später das FA bei einer Außenprüfung von un versteuerten Einnahmen ausgeht.²⁷

1.2 Einlagen bei einer GmbH

Einlagen eines GmbH-Gesellschafters in die GmbH können in einem Folgejahr steuerfrei gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG zurückgezahlt werden. Zu den Einlagen gehören nicht nur offene Einlagen aufgrund eines Gesellschafterbeschlusses, sondern auch verdeckte Einlagen aufgrund eines Verzichts auf eine werthaltige Forderung oder in Gestalt eines Ertragszuschusses.²⁸

Dazu müssen die Einlagen aber nach § 27 Abs. 2 Satz 3 KStG gesondert festgestellt werden und dementsprechend zuvor in der Erstellung der Erklärung über die gesonderte

²⁵ BMF, Schreiben v. 2.9.2016 - IV C 6 - S 2171-b/09/10002 :002, BStBl 2016 I S. 995 [\[>BAAAF-81512\]](#), Rz. 4 und 27.

²⁶ Vgl. Rätke, Neues zu Teilwertabschreibung, voraussichtlich dauernder Wertminderung und Wertaufholungsgebot, BBK 20/2016 S. 987, 999 f. [\[>MAAAF-83941\]](#).

²⁷ FG München, Urteil v. 26.10.2015 - 7 K 3069/13 [\[>OAAAF-71280\]](#).

²⁸ Vgl. auch BFH, Urteil v. 15.3.2017 - I R 67/15 [\[>LAAAG-51394\]](#).

Feststellung eingetragen werden. Hierzu ist eine gesonderte Erfassung der Einlage in der Buchführung absolut empfehlenswert, z. B. auf dem Konto 2928 (SKR 04) oder auf einem mit „Gesellschaftereinlage“ beschrifteten Konto. Ohne gesonderte Feststellung der Einlagen wird eine spätere Rückzahlung als Dividende besteuert und unterliegt auf Seiten der GmbH der Kapitalertragsteuer.²⁹

Hinweis: Unterbleibt die gesonderte Feststellung einer Einlage, kann die Einlage nicht in einem Bescheid für ein Folgejahr festgestellt werden. Die Einlage ist dann für eine steuerfreie Rückzahlung verloren.

2. Entnahmen

Bei Betrieben, die Lebensmittel, Getränke und Essen verkaufen,³⁰ sollten die Sachentnahmen nicht vergessen werden. Hier veröffentlicht das BMF jährlich Pauschbeträge für die Sachentnahmen des Unternehmers, seines Ehegatten und seiner Kinder, die übernommen werden können.³¹

Hinweis: Der Unternehmer kann sich auch gegen die vom BMF genannten Pauschbeträge entscheiden, muss dann aber Einzelentnahmen ermitteln und aufzeichnen.

Nicht zu vergessen ist die Buchung der privaten Nutzung eines betrieblichen Kfz, entweder nach der 1 %-Methode oder nach der Fahrtenbuchmethode gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 2 und 3 EStG. Bei Anwendung der Fahrtenbuchmethode sollte in jedem Fall die Ordnungsmäßigkeit des Fahrtenbuchs geprüft werden. Bei einem niedrigen Privatnutzungsanteil ist die Fahrtenbuchmethode günstiger.


 Grenzwerte und Pauschalen, Arbeitshilfe
☞ DAAAE-34802]

Private Kfz-Nutzung

3. Kapitalkonten bei Personengesellschaften

Bei Personengesellschaften bestehen die Kapitalkonten der Gesellschafter in der Regel aus mehreren Unterkonten (Kapitalkonto I, Kapitalkonto II etc.); zudem gibt es häufig noch ein Darlehenskonto des Gesellschafters.³² Beim Jahresabschluss sollte zum einen zwischen Kapital- und Darlehenskonto sauber getrennt werden; zum anderen sollten aber auch beim Kapitalkonto die richtigen Unterkonten (z. B. Kapitalkonto I für die feste Einlage, Kapitalkonto II für die Einlagen und Entnahmen etc.) angebuht werden, weil die Buchung auf den einzelnen Konten steuerliche Folgen hat.

 Eggert, Überlassung von Kapital durch Mitunternehmer, BBK 17/2016 S. 830 ☞ YAAAF-80755]

Beispiele  (1) Für die Ausgleichsfähigkeit von Verlusten sind nur die Kapitalkonten zu berücksichtigen, nicht aber das Darlehenskonto. (2) Die Verzinsung für einen Gesellschafter gehört zu den Sondervergütungen i. S. von § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG, wenn es sich um ein Darlehenskonto handelt. (3) Die Einbringung eines Wirtschaftsguts gegen Gutschrift auf dem Kapitalkonto I stellt einen entgeltlichen Vorgang mit entsprechenden Anschaffungskosten in Höhe der Gutschrift dar, nicht aber die Ein-


²⁹ BFH, Urteil v. 28.1.2015 - I R 70/13 ☞ CAAAE-91560]; vgl. auch Hänsch, Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto, BBK 22/2014 S. 1054 ☞ HAAAE-79090]; Ott, Neues zur „Haftungsfalle steuerliches Einlagekonto“ i. S. des § 27 KStG, StuB 20/2015 S. 796 ☞ OAAAF-05968], sowie Ott, Direktzugriff auf das steuerliche Einlagekonto bei Kapitalherabsetzung und Rückzahlung der Kapitalrücklage, StuB 10/2015 S. 363 ☞ AAAAE-90314].

³⁰ Hierzu zählen Bäckereien, Fleischereien, Metzgereien, Gaststätten, Getränkeeinzelhändler und Cafés sowie Konditoreien.

³¹ Für 2017 vgl. BMF, Schreiben v. 15.12.2016 - IV A 4 - S 1547/13/10001-04, BStBl 2016 I S. 1424 ☞ VAAAF-89054].

³² Sog. Drei- oder Vier-Konten-Modell; vgl. Hoffmann, Die Gesellschafterkonten bei Personenhandelsgesellschaften, StuB 13/2016 S. 485 ☞ TAAAF-76841].

*bringung gegen Gutschrift auf dem Kapitalkonto II oder III, so dass in diesem Fall nur der Teilwert zu aktivieren ist.*³³


 Hoffmann, Die Gesellschafterkonten bei Personengesellschaften, StuB 13/2016 S. 485 [\[TAAAF-76841\]](#)

Tatsächlich ist die Abgrenzung unter den einzelnen Konten nur mithilfe des Gesellschafts- und ggf. Darlehensvertrags möglich und ziemlich aufwendig. So spricht für ein Eigenkapitalkonto, dass auf dem Konto auch Einlagen und Entnahmen sowie Verluste gebucht werden und dass das Konto im Fall des Ausscheidens des Gesellschafters bei der Berechnung der Abfindung berücksichtigt wird.³⁴ Umgekehrt spricht für ein Darlehenskonto die Festlegung von Höchstbeträgen für die Kapitalüberlassung, die Stellung von Sicherheiten, Tilgungsvereinbarungen und eine gewinnunabhängige Verzinsung.

III. Passiva

1. Verbindlichkeiten

1.1 Fremdwährungsverbindlichkeiten


 Goy, Bilanzierung von Fremdwährungsverbindlichkeiten, BBK 11/2016 S. 527 [\[TAAAF-74268\]](#)

Weiterhin ungeklärt ist die Passivierung von Fremdwährungsverbindlichkeiten, wenn sich der Devisenkurs zum Bilanzstichtag verschlechtert hat. Hier ist eine Teilwerterhöhung der Verbindlichkeit nur dann möglich, wenn die Kursverschlechterung voraussichtlich dauernd ist und nicht bloß eine übliche Wechselkursschwankung darstellt. Handelt es sich um eine längere Restlaufzeit, z. B. zehn Jahre, wird man jedoch eine bloße Wechselkursschwankung annehmen und damit eine Teilwerterhöhung ausschließen;³⁵ die Chancen auf eine Teilwerterhöhung verbessern sich aber bei einer kürzeren Restlaufzeit von ein bis zwei Jahren.

Unbefristete Darlehen

Gibt es keine bestimmte Restlaufzeit, weil das Darlehen unbefristet gewährt wurde, hat sich eine einheitliche Auffassung zur Zulässigkeit einer Teilwerterhöhung noch nicht herausgebildet: Nach dem FG Baden-Württemberg³⁶ soll eine Teilwerterhöhung zulässig sein, wenn

- ▶ am Bilanzstichtag eine Kursverschlechterung von mehr als 20 % oder
- ▶ am Bilanzstichtag und am vorherigen Bilanzstichtag eine Kursverschlechterung von jeweils mehr als 10 % eingetreten ist.

 Farwick, Aktuelle Fragen zur Währungsrechnung im Jahresabschluss, BBK 18/2015 S. 840 [\[DAAAF-01731\]](#)

Dasselbe FG, aber ein anderer Senat,³⁷ hat eine Teilwerterhöhung bei einer Verbindlichkeit in Schweizer Franken (CHF) ab dem Jahr 2011 anerkannt, weil die Schweizerische Nationalbank am 6.9.2011 einen Mindestkurs von 1,20 CHF festgelegt und damit den Devisenkurs dauerhaft beeinflusst hat.

Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen

1.2 Gläubigerverzicht wegen Sanierung

Nach dem neuen § 3a EStG und neuen § 7b GewStG³⁸ sind Sanierungsgewinne, die nach dem 8.2.2017 entstehen, steuerfrei. Dies betrifft Verbindlichkeiten, auf die ein Gläubiger nach dem 8.2.2017 verzichtet hat und die daher gewinnerhöhend auszubuchen sind. Der

³³ BMF, Schreiben v. 26.7.2016 - IV C 6 - S 2178/09/10001, BStBl 2016 I S. 684 [\[EAAAF-79169\]](#); BFH, Urteile v. 29.7.2015 - IV R 15/14, BStBl 2016 II S. 593 [\[HAAAF-49311\]](#), und v. 4.2.2016 - IV R 46/12, BStBl 2016 II S. 607 [\[TAAAF-69016\]](#); vgl. Kraft, Die „Kapitalkonten-Falle“ bei einer Personengesellschaft, NWB 14/2016 S. 996 [\[OAAAF-69800\]](#); vgl. Schmudlach, Einbringung eines Wirtschaftsguts aus dem Privatvermögen in eine Personengesellschaft, NWB 44/2016 S. 3305 [\[BAAAF-84584\]](#); Rätke, Übertragung eines Wirtschaftsguts gegen Gutschrift auf Kapitalkonto II, StuB 8/2016 S. 287 [\[ZAAAF-71191\]](#); Bolik/Goldschmidt/Kummer, Steuerfolgen der Einbringung eines Wirtschaftsguts in eine Personengesellschaft, StuB 16/2016 S. 628 [\[CAAAF-80236\]](#).

³⁴ Vgl. Hubert, Verlustanteile aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft in den Bilanzen einer (anderen) Personengesellschaft, StuB 20/2016 S. 769 [\[NAAAF-84447\]](#).

³⁵ BFH, Urteile v. 23.4.2009 - IV R 62/06, BStBl 2009 II S. 778 [\[CAAAD-23344\]](#), v. 4.2.2014 - I R 53/12 [\[KAAAE-64995\]](#); FG Schleswig-Holstein, Urteil v. 9.3.2016 - 2 K 84/15 [\[XAAAF-71277\]](#); BMF, Schreiben v. 2.9.2016 - IV C 6 - S 2171-b/09/10002 :002, BStBl 2016 I S. 995 [\[BAAAF-81512\]](#), Rz. 32 f.; Rätke, Neues zu Teilwertabschreibung, voraussichtlich dauernder Wertminderung und Wertaufholungsgebot, BBK 20/2016 S. 987, 1001 f. [\[MAAAF-83941\]](#); Goy, Bilanzierung von Fremdwährungsverbindlichkeiten, BBK 11/2016 S. 527 [\[TAAAF-74268\]](#).


³⁶ FG Baden-Württemberg, Beschluss v. 8.3.2016 - 2 V 2763/15 [\[UAAAG-37349\]](#).

³⁷ FG Baden-Württemberg, Urteil v. 11.7.2011 - 5 K 1091/15 [\[RAAAG-68380\]](#).

³⁸ Einführung durch Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen v. 27.6.2017, BGBl 2017 I S. 2074.

entsprechende Ertrag aus der Ausbuchung sollte daher auf ein gesondertes Erlöskonto, das als steuerfrei beschriftet wird (z. B. Konto 4982 beim SKR 04), gebucht werden, damit die Steuerfreiheit durch außerbilanziellen Abzug des Ertrags berücksichtigt werden kann; allerdings sind auch die Sanierungsaufwendungen (Konto 7553 beim SKR 04) nach § 3c Abs. 4 EStG n. F. nicht absetzbar, soweit sie mit dem steuerfreien Sanierungsgewinn in Zusammenhang stehen.

Hinweis: Die neuen Vorschriften zur Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen müssen allerdings noch von der EU-Kommission genehmigt werden. Sollte die EU-Kommission die Genehmigung nicht erteilen, gibt es weder eine Steuerbefreiung noch ein Abzugsverbot hinsichtlich der Sanierungsaufwendungen. Eine Entscheidung der EU-Kommission ist noch im Jahr 2018 zu erwarten.

 Rätke, Totgesagte leben länger – Neues zum Sanierungserlass, BBK 9/2017 S. 411 [☞KAAAG-43666](#)

1.3 Umsatzsteuerverbindlichkeit

Umsatzsteuerliche Streitfragen wirken sich auf die Höhe der angemeldeten Umsatzsteuer und damit auch auf die Höhe der Umsatzsteuerverbindlichkeit aus. Hervorzuheben ist hier zum einen ein Vorabentscheidungsersuchen des BFH an den EuGH³⁹: Hierbei geht es um die Frage, ob die Sollbesteuerung auch bei Ratenverkäufen gilt, wenn der Ratenverkauf über einen längeren Zeitraum von z. B. 24 Monaten läuft und keine Finanzierungsbank das vollständige Entgelt an den Unternehmer zahlt.

Anwendung der Sollbesteuerung auf Ratenverkäufe?

Sollte der EuGH die Anwendbarkeit der Sollbesteuerung auf derartige Ratenverkäufe verneinen und die Entscheidung noch vor der Bilanzaufstellung für 2017 ergehen, wäre die Umsatzsteuer für 2017 zu mindern, weil die Umsatzsteuer dann nicht schon bei Ausführung der Leistung, sondern – wie bei der Ist-Besteuerung – erst jeweils mit Zahlung der Raten entstehen würde.

Ebenfalls von Bedeutung sind die Erleichterungen bei der Rechnungsberichtigung: Bei fehlerhaften oder unvollständigen Rechnungen kann eine Rechnungsberichtigung nach der Änderung der Rechtsprechung⁴⁰ rückwirkend erfolgen. Sollte also ein Außenprüfer eine Eingangsrechnung für ein Vorjahr beanstandet haben, führt dies nicht zur Versagung des Vorsteuerabzugs, wenn die Rechnung noch vor dem 31.12.2017 berichtigt worden ist. Eine USt-Verbindlichkeit oder -Rückstellung für ein Vorjahr ist dann nicht zu bilden. Ebenso wenig sind Zinsen zur Umsatzsteuer zu passivieren; denn die Vorsteuerberichtigung ist rückwirkend möglich, so dass keine Nachzahlungszinsen mehr anfallen.

 Trinks, USt: Anforderungen an rückwirkende Rechnungs-korrektur, NWB 11/2017 S. 768 [☞ZAAAG-39592](#)

2. Verbindlichkeiten gegenüber GmbH-Gesellschaftern

Bei Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern sollte geprüft werden, ob der Kreditvertrag tatsächlich durchgeführt worden ist, d. h. ob die vereinbarten Tilgungen und Zinsen geleistet worden sind. Ist die Verbindlichkeit verzinslich, muss zum 31.12.2017 eine Zinsverbindlichkeit gewinnmindernd gebucht werden.

Verzinsliche Verbindlichkeiten

Ist bei einem Gesellschafter-Verrechnungskonto eine Verzinsung vereinbart, muss ein etwaiger Saldo, der zugunsten des Gesellschafters besteht, verzinst und eine Zinsverbindlichkeit passiviert werden.

Außerdem sollte die geänderte Rechtsprechung des BFH zu § 17 EStG zum Anlass genommen werden, den Darlehensvertrag zu überprüfen. Denn nach der neuen BFH-


 Änderung der BFH-Rechtsprechung!

³⁹ BFH, Beschluss v. 21.6.2017 - V R 51/16 [☞QAAAG-57389](#)].

⁴⁰ BFH, Urteil v. 20.10.2016 - V R 26/15 [☞AAAAF-89048](#)]; EuGH, Urteil v. 15.9.2016 - C-518/14, Senatex [☞XAAAF-82024](#)]; Trinks, USt: BFH segnet rückwirkende Rechnungs-korrektur ab, NWB 2/2017 S. 86 [☞WAAAF-89622](#)]; und Trinks, USt: Anforderungen an rückwirkende Rechnungs-korrektur, NWB 11/2017 S. 768 [☞ZAAAG-39592](#)]; Grambeck, Die Rechnungsberichtigung entfaltet bei der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs zeitliche Rückwirkung, StuB 7/2017 S. 260 [☞MAAAG-42073](#)]; Wengerofsky/Rolfes, Pflichtangaben in Rechnungen, StuB 7/2017 S. 253 [☞IAAAG-42070](#)].

Rechtsprechung ist der Ausfall des Darlehens eines GmbH-Gesellschafters grundsätzlich nicht mehr nach § 17 EStG steuerlich absetzbar.⁴¹ Es droht also die Gefahr, dass ein künftiger Ausfall der Darlehensforderung für den Gesellschafter steuerlich nicht mehr abziehbar wäre.

Hinweis: Zwar gilt die neue Rechtsprechung aus Grundsätzen des Vertrauensschutzes nicht für Sachverhalte vor dem 27.9.2017.⁴² Aber auch Darlehensgewährungen aus der Zeit vor dem 27.9.2017 können unter die neue Rechtsprechung fallen, wenn die GmbH erst ab dem 27.9.2017 in die Krise gerät und das Darlehen stehen gelassen wird.

 Eggert, Neuerungen zum Eigenkapitalersatz bei § 17 EStG, BBK 2/2018 S. 68 [DAAAG-69737]

Deshalb sollte geprüft werden, ob Darlehen, die zurzeit noch „sicher“ sind, nicht umstrukturiert werden, um für den Fall der Krise der GmbH dem Gesellschafter einen steuerlichen Abzug zu ermöglichen. In Betracht kommt die Umwandlung in Eigenkapital, z. B. durch eine Erhöhung der Kapitalrücklage gem. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB, durch einen Verzicht auf die Forderung oder durch die Vereinbarung eines Rangrücktritts.⁴³

Hinweis: Bei der Vereinbarung eines Rangrücktritts ist § 5 Abs. 2a EStG zu beachten, der zu einer gewinnerhöhenden Ausbuchung der Verbindlichkeit führen kann, wenn nach der Tilgungsabrede des Rangrücktritts eine Tilgung nur aus künftigen Gewinnen und aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss erfolgen soll, nicht aber auch aus freiem bzw. sonstigem Vermögen.⁴⁴ Allerdings ist diese Gefahr einer Einkommenserhöhung bei einem werthaltigen Darlehen gering, weil die Gewinnerhöhung in Höhe des werthaltigen Teils des Darlehens durch eine verdeckte Einlage kompensiert wird.

3. Abzinsung unverzinslicher Darlehensverbindlichkeiten

Unverzinsliche Verbindlichkeiten

Ist die Verbindlichkeit unverzinslich, muss sie nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG gewinnerhöhend abgezinst werden. Soweit sie bereits zum 31.12.2016 oder zu einem vorherigen Bilanzstichtag abgezinst worden ist, ist eine gewinnmindernde Aufzinsung zum 31.12.2017 zu prüfen, wenn sich die Restlaufzeit verkürzt hat.

Hinweis: Bei unverzinslichen Verbindlichkeiten sollte eine niedrige Verzinsung vereinbart werden, um künftig eine gewinnerhöhende Abzinsung zu vermeiden. Allerdings hat eine jetzt vorgenommene Zinsabrede nach dem FG Köln keine Auswirkung mehr auf den 31.12.2017, selbst wenn die Verzinsung rückwirkend ab 2017 erfolgen soll;⁴⁵ sie würde sich nur auf den 31.12.2018 auswirken.

Abzinsung bei Fremdüblichkeit

Hat ein Einzelunternehmen oder eine Personengesellschaft ein unverzinsliches Darlehen aufgenommen, ist eine gewinnerhöhende Abzinsung nach dem BFH⁴⁶ nur dann erforderlich, wenn das Darlehen einem Fremdvergleich standhält. Hält das Darlehen einem Fremdvergleich nicht stand, gehört es nämlich nicht zum Betriebsvermögen und kann daher auch nicht abgezinst werden.

Hinweis: Nicht jede Abweichung vom Üblichen führt aber zu einem gescheiterten Fremdvergleich. Bei einem Darlehensvertrag mit einem volljährigen Angehörigen

⁴¹ BFH, Urteil v. 11.7.2017 - IX R 36/15, BStBl 2017 II S. 683 [VAAAAG-58248].

⁴² Dies war der Tag der Veröffentlichung des BFH-Urteils.

⁴³ Eggert, Neuerungen zum Eigenkapitalersatz bei § 17 EStG, BBK 2/2018 S. 68, 75 ff. [DAAAG-69737].

⁴⁴ BFH, Urteil v. 10.8.2016 - I R 25/15, BStBl 2017 II S. 670 [SAAAF-89042].

⁴⁵ FG Köln, Urteil v. 1.9.2016 - 12 K 3383/14 [BAAAG-53551], Rev. beim BFH: X R 19/17 [NAAAAG-62820].

⁴⁶ BFH, Urteil v. 13.7.2017 - VI R 62/15, BStBl 2018 II S. 15 [IAAAG-61400].

führen z. B. weder die Unverzinslichkeit noch eine fehlende Besicherung zwingend zu einer fehlenden Fremdüblichkeit. Entscheidend ist, ob die Vertragschancen und -risiken in fremdüblicher Weise verteilt sind.⁴⁷

4. Rücklage nach § 6b EStG

Ist im Jahr 2017 eines der in § 6b EStG genannten Wirtschaftsgüter wie z. B. ein Betriebsgebäude oder Grund und Boden veräußert worden, kann der Gewinn in eine Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG eingestellt und für ein künftiges Reinvestitionsgut verwendet werden. Ist bereits in einem Vorjahr eine Rücklage nach § 6b EStG gebildet worden, muss geprüft werden, ob diese im Jahr 2017 aufgrund einer Reinvestition gem. § 6b Abs. 1 Satz 2 EStG auf das neue Wirtschaftsgut übertragen werden kann oder ob zum 31.12.2017 der vier- bzw. sechsjährige Reinvestitionszeitraum abgelaufen ist, so dass die Rücklage gewinnerhöhend aufzulösen und der Gewinnzuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG anzusetzen ist.


Hinweis: Eine § 6b-Rücklage kann auch auf einen anderen Betrieb oder Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen übertragen werden, wenn dort eine Reinvestition i. S. von § 6b Abs. 1 Satz 2 EStG erfolgt ist.⁴⁸



5. Rückstellungen

5.1 Wirtschaftliche Verursachung zum Bilanzstichtag

Rückstellungen sind zum einen zu bilden, wenn eine Verbindlichkeit zum 31.12.2017 bereits rechtlich entstanden ist, ihre Höhe aber noch ungewiss ist (z. B. eine bereits ausgeführte Handwerkerleistung, für die noch keine Rechnung vorliegt). Oder die Verbindlichkeit ist noch nicht rechtlich entstanden, aber es ist hinreichend wahrscheinlich, dass sie nach dem Bilanzstichtag rechtlich entstehen wird: In diesem Fall muss die Verbindlichkeit aber bis zum Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht worden sein.⁴⁹

Die Voraussetzung der wirtschaftlichen Verursachung vor dem Bilanzstichtag lässt sich nach der BFH-Rechtsprechung⁵⁰ mit folgender Kontrollfrage beantworten: Muss die nach dem Bilanzstichtag entstehende Verpflichtung auch dann erfüllt werden, wenn der Steuerpflichtige am 31.12.2017 um Mitternacht seinen Betrieb einstellt? Falls diese Frage zu verneinen ist, darf keine Rückstellung gebildet werden.



Beispiel  *A erhält vom Umweltamt im Dezember 2017 einen Bescheid, nach dem er in seinem Betrieb bis zum 31.12.2018 einen Filter in seinem Schornstein erneuern muss. Eine Rückstellung zum 31.12.2017 für die Kosten ist nicht zulässig, weil der Einbau nicht erfolgen muss, wenn A seinen Betrieb bis zum 31.12.2017 einstellt.*






 Eggert, Rücklage nach § 6b EStG bei Mitunternehmerschaften, BBK 18/2016 S. 875  WAAAF-81583]

 Kolbe, Die wirtschaftliche Verursachung einer ungewissen Verbindlichkeit in der Vergangenheit, StuB 10/2017 S. 375  DAAAG-45391]

Kontrollfrage

⁴⁷ BFH, Urteil v. 25.1.2000 - VIII R 50/97, BStBl 2000 II S. 393  BAAAA-88685].

⁴⁸ R 6b.2 Abs. 6 Satz 1 EStR; siehe auch FG Münster, Urteil v. 13.5.2016 - 7 K 716/13 E  FAAAAF-76380]; Eggert, Rücklage nach § 6b EStG bei Mitunternehmerschaften, BBK 18/2016 S. 875  WAAAF-81583].

⁴⁹ Kolbe, Die wirtschaftliche Verursachung einer ungewissen Verbindlichkeit in der Vergangenheit, StuB 10/2017 S. 375  DAAAG-45391]; Lüdenbach, Rückstellung eines Leasingnehmers/Pächters für vertragliche Instandhaltungspflichten, StuB 10/2017 S. 396  BAAAG-45396]; von Glasenapp, BB 2017 S. 882; Goy, Umsatzerlöse und Umsatzsteuer bei Mehrkomponentengeschäften, BBK 22/2016 S. 1084  AAAAF-86015]; Rätke, BFH beendet Streit über die rechtliche Entstehung von Verpflichtungen bei der Rückstellungsbildung, BBK 9/2014 S. 416  UAAAE-62238]; Oser/Wirtz, Rückstellungsreport 2016, StuB 1/2017 S. 3  SAAAF-89846].


⁵⁰ BFH, Urteile v. 5.4.2017 - X R 30/15, BStBl 2017 II S. 900  RAAAG-48081], v. 9.11.2016 - I R 43/15, BStBl 2017 II S. 379  AAAAG-40094].

 Happe, Betragsmäßige Begrenzung von Rückstellungen in der Steuerbilanz, BBK 11/2017 S. 516  KAAAG-45944]

5.2 Verhältnis zum handelsbilanziellen Wert

Ungemach droht beim Verhältnis des steuerbilanziellen Werts der Rückstellung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG zum handelsbilanziellen Wert gem. § 253 HGB. Nach dem FG Rheinland-Pfalz⁵¹ gilt bei Rückstellungen seit dem Inkrafttreten des MoMiG nämlich der Grundsatz der imparitätischen Maßgeblichkeit. Das bedeutet: Nur ein niedrigerer handelsrechtlicher Rückstellungswert ist für die Steuerbilanz maßgeblich, nicht aber ein höherer handelsrechtlicher Rückstellungswert.

Das FG leitet dies aus dem Wortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG ab, wonach die Rückstellung in der Steuerbilanz „höchstens insbesondere“ mit dem in § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG genannten Wert anzusetzen ist. Die gleiche Auffassung vertritt auch die Finanzverwaltung.⁵² Gegen das Urteil des FG ist Revision eingelegt worden.⁵³

Beispiel  *In der Handelsbilanz wird die Rückstellung mit 300.000 € bewertet, steuerlich ergibt sich ein Wert von 350.000 €. Somit darf auch in der Steuerbilanz nur ein Wert von 300.000 € passiviert werden.*

Abweichungen beim Abzinsungszeitraum und -zinssatz



Der Grund für den höheren Bilanzwert in der Steuerbilanz kann sich insbesondere aus dem kürzeren steuerlichen Abzinsungszeitraum ergeben, da er steuerlich nur bis zum Beginn der Erfüllung der Verpflichtung läuft, während er handelsbilanziell bis zum Ende der Erfüllung geht. Außerdem kann auch der steuerliche Zinssatz von 5,5 % gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 1 EStG niedriger sein als der handelsbilanzielle „durchschnittliche Marktzinssatz“ nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB.



Hinweis: Bei der Passivierung der handelsbilanziellen Rückstellung sollte darauf geachtet werden, dass der Bewertungsspielraum möglichst nach oben ausgeschöpft wird, damit sich keine große Differenz zur (höheren) Rückstellung in der Steuerbilanz ergibt.








5.3 Einzelbeispiele für Rückstellungen

Die Bildung der folgenden Rückstellungen sollte beim Jahresabschluss für 2017 geprüft werden:


- ▶ die Kosten des Jahresabschlusses;⁵⁴
- ▶ die Gewinnantiente des GmbH-Geschäftsführers;
- ▶ die Kosten für die Gewährleistungsverpflichtung bei Werkunternehmern; in der Regel werden 0,5 % der garantiebehafteten Umsätze anerkannt. Der Unternehmer kann aber anhand von Unterlagen auch einen höheren rückstellbaren Aufwand nachweisen;
- ▶ die Kosten der Nachbetreuung, z. B. bei Versicherungsvertretern oder Augenoptikern;⁵⁵
- ▶ die künftigen Kosten einer bis zum 31.12.2017 bereits angeordneten Außenprüfung.⁵⁶ Bei einem Großbetrieb i. S. von § 4 Abs. 2, § 3 BpO ist die Rückstellung auch

 Hänsch, Rückstellungen: Jahresabschluss-, Prüfungs- und Beratungskosten, Lexikon  KAAAC-42910]


 Schudlach, Rückstellung wegen Nachbetreuung von Versicherungsverträgen, BBK 24/2015 S. 1131  KAAAF-18011]

⁵¹ FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 7.12.2016 - 1 K 1912/14  QAAAG-41201], Rev. beim BFH: I R 18/17  IAAAG-50935]; Happe, Betragsmäßige Begrenzung von Rückstellungen in der Steuerbilanz, BBK 11/2017 S. 516  KAAAG-45944]; Marx, Maßgeblichkeit des Handelsbilanzansatzes für Rückstellungen in der Steuerbilanz?, StuB 12/2017 S. 449  ZAAAG-47559]; Linkemann, Maßgeblichkeit und profiskalische Maßgeblichkeit, BBK 1/2014 S. 1  NAAAE-51891]; Rätke, Beschränkung von Rückstellungen durch die EStR 2012, BBK 1/2014 S. 20  HAAAE-51893]; Prinz, Aktuelle Trends im Bilanzsteuerrecht, StuB 3/2017 S. 91  XAAAG-36444].

⁵² R 6.11 Abs. 3 EStR.

⁵³ BFH-Az.: I R 18/17  IAAAG-50935].

⁵⁴ Vgl. Hänsch, Rückstellungen: Jahresabschluss-, Prüfungs- und Beratungskosten, Lexikon  KAAAC-42910].

⁵⁵ Vgl. Schudlach, Rückstellung wegen Nachbetreuung von Versicherungsverträgen, BBK 24/2015 S. 1131  KAAAF-18011].

⁵⁶ Dies sind insbesondere die Kosten für den Steuerberater, für die Bereitstellung der digitalen Unterlagen gem. § 147 Abs. 6 AO, die Raumkosten für den Prüfer, die Kopierkosten und die Kosten für die Herbeischaffung von Unterlagen.

ohne Prüfungsanordnung zulässig;⁵⁷

- ▶ die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen;⁵⁸ diese Rückstellung ist nicht abzuzinsen, weil die Erfüllung der Aufbewahrungspflicht mit Ablauf des 31.12.2017 beginnt;
- ▶ die Anpassung oder – bei Erteilung von Erstzusagen – die erstmalige Bildung einer Pensionsrückstellung i. S. von § 6a EStG.

Hinweis: Bei Pensionszusagen sollte beim Mandanten unbedingt nachgefragt werden, ob es Änderungen oder Neuzusagen im Jahr 2017 gab, und eine Bestätigung vom Mandanten eingeholt werden.

Rückstellungen (ausgenommen Pensionsrückstellungen) sind nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen, wenn der Zeitraum bis zum Beginn der Erfüllung der Verpflichtung mindestens zwölf Monate beträgt, d. h. wenn mit der Erfüllung erst ab dem 1.1.2019 begonnen wird.

Abzinsung

6. Passive Rechnungsabgrenzungsposten (Passiv-RAP)

Für noch im Jahr 2017 zugeflossene Einnahmen sind Passiv-RAP gem. § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG zu bilden, wenn die Einnahmen wirtschaftlich bereits das Jahr 2018 betreffen, z. B. Mieteinnahmen für Januar 2018 oder ein von einem Dritten für 2018 gezahlter Zuschuss.⁵⁹ Insoweit gelten die Grundsätze für die Aktiv-RAP entsprechend (siehe oben Abschnitt I.11).

W⁸ Frank/Utz, Passive Rechnungsabgrenzungsposten (HGB, EStG), infoCenter
☞WAAAAE-42991]

IV. Außerbilanzielle Korrekturen

1. Investitionsabzugsbetrag

Der Gewinn kann noch durch einen außerbilanziellen Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG gemindert werden. Eingehalten werden muss das Größenmerkmal, also maximal ein Betriebsvermögen von 235.000 €. ⁶⁰ Seit dem Veranlagungszeitraum 2016 ist eine Investitionsabsicht nicht mehr erforderlich; auch muss die Funktion des anzuschaffenden Wirtschaftsguts nicht mehr bezeichnet werden.⁶¹

W⁸ Happe, Investitionsabzugsbetrag bei Veräußerung oder Umwandlung, BBK 15/2016 S. 748 ☞JAAAF-78862]

Hinweis: Bei einer Personengesellschaft darf ein Investitionsabzugsbetrag auch im Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters gebildet werden. Wird die Investition dann aber nicht durchgeführt, muss der Investitionsabzugsbetrag nach dem FG Münster auch im Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters wieder hinzugerechnet werden.⁶²

W⁸ Hänsch, Aktualisierungen zum Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG, BBK 12/2017 S. 552
☞AAAAAG-47002]

2. Nicht abziehbare Betriebsausgaben

2.1 Unangemessene Betriebsausgaben und Repräsentationsaufwendungen

Soweit Aufwendungen unangemessen sind, sind sie nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG nicht als Betriebsausgaben absetzbar, sondern außerbilanziell hinzuzurechnen. Im Ergebnis mindert dann also nur der angemessene Teil der Aufwendungen den Gewinn.

Außerbilanzielle Hinzurechnung bei Unangemessenheit

⁵⁷ BFH, Urteil v. 6.6.2012 - I R 99/10, BStBl 2013 II S. 196 ☞TAAAE-16281].

⁵⁸ Dies sind z. B. die Miete für den Archivraum bzw. die anteilige Gebäude-Afa, die Afa für die Regale, die anteiligen Personalkosten (z. B. Reinigung und Archivkräfte) sowie die Kosten für die Datensicherung der Unterlagen; vgl. hierzu auch OFD Niedersachsen, VfG. v. 5.10.2015 - S 2137 - 106 - St 221/St 222 ☞UAAAF-07667]; Endert/Sepetauz, Bildung einer Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen, BBK 5/2012 S. 207 ☞AAAAE-03060].

⁵⁹ BFH, Urteil v. 15.2.2017 - VI R 96/13, BStBl 2017 II S. 884 ☞QAAAG-48573].

⁶⁰ Vgl. Hänsch, Fallstricke bei den Betriebsgrößenmerkmalen des § 7g EStG, BBK 21/2016 S. 1064 ☞LAAAF-84922].


⁶¹ StÄndG 2015, BGBl 2015 I S. 1834; Happe, Investitionsabzugsbetrag bei Veräußerung oder Umwandlung, BBK 15/2016 S. 748 ☞JAAAF-78862].

⁶² FG Münster, Urteil v. 28.6.2017 - 6 K 3183/14 F ☞RAAAG-58540].

Zu den Aufwendungen gehören nicht nur tatsächliche Zahlungen, sondern auch gebuchte Aufwendungen wie die AfA, so dass das Abzugsverbot insbesondere auch bei unangemessen hohen Anschaffungskosten greift, z. B. für Luxus-Pkw⁶³ oder für ein eigenes Geschäftsflugzeug.⁶⁴ Unangemessenheit kann auch bei mehreren hochwertigen Pkw im Betriebsvermögen vorliegen, wenn es keine Arbeitnehmer gibt, die die Fahrzeuge neben dem Unternehmer nutzen können, und das Repräsentationsbedürfnis des Unternehmens eher gering ist.

Repräsentationsaufwendungen

Zu beachten ist ferner das Abzugsverbot für Repräsentationsveranstaltungen gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG, das bei Kunden- bzw. Mandantenveranstaltungen greifen kann. Nach dem BFH ist das Abzugsverbot zu bejahen, wenn die Veranstaltung den Rahmen des Üblichen überschreitet, weil z. B. der Ort ungewöhnlich gelegen, beschaffen oder ausgestattet ist oder weil den Gästen ein besonderes qualitativ hochwertiges Unterhaltungsprogramm geboten wird.⁶⁵

Beispiel  *Das Abzugsverbot greift bei einem Golf- oder Reitturnier⁶⁶ oder einer Oldtimer-Rallye, möglicherweise auch bei einem sog. Herrenabend.⁶⁷ Es erfasst auch die damit zusammenhängenden Bewirtungsaufwendungen.⁶⁸*

2.2 Geschenke an Geschäftsfreunde und Bewirtungsaufwendungen

 Sebast, Geschenke, Lexikon
[→GAAAF-83045]

Wird bei Geschenken an Geschäftsfreunde die Grenze von 35 € pro Geschäftsfreund und Jahr gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG überschritten, sind die Aufwendungen nicht abziehbar und auf „nicht abziehbare Geschenke“ (6610 beim SKR 04) zu buchen.

Erfassung in der Buchführung

Hinweis: Wird die Grenze nicht überschritten, müssen die Aufwendungen für Geschenke aber gleichwohl auf einem gesonderten Konto gebucht werden (§ 4 Abs. 7 EStG), z. B. auf dem Konto 4630 oder 4631 beim SKR 04. Die Kosten für abziehbare Geschenke dürfen also nicht auf Konten für sonstige Aufwendungen „versteckt“ werden.

 Ritzkat, Bewirtungskosten, infoCenter
[→XAAAA-88429]

Bei Bewirtungsaufwendungen sollten die Bewirtungsbelege noch einmal auf Vollständigkeit der erforderlichen Angaben auf der Rückseite der Rechnung überprüft werden.⁶⁹ Sind die Belege nicht ordnungsgemäß, ist der Betriebsausgabenabzug nicht zulässig.⁷⁰ Ist der Bruttobetrag der Bewirtungsrechnung höher als 150 €, muss nach dem BFH in der Bewirtungsrechnung der bewirtende Unternehmer auch als Rechnungsadressat auf der Vorderseite genannt sein, damit die Bewirtungskosten zu 70 % abziehbar sind.⁷¹

Erhöhung der Betragsgrenze?

Hinweis: Der BFH hat in seiner Entscheidung an die Grenze für Kleinbetragsrechnungen i. S. von § 33 UStDV angeknüpft. Diese Grenze ist nun aber rückwirkend zum 1.1.2017 von 150 € auf 250 € erhöht worden.⁷² Folgerichtig dürfte damit nur bei Bewirtungsrechnungen von mehr als 250 € die Angabe des bewirtenden Unternehmers als Rechnungsadressat erforderlich sein; höchstrichterlich entschieden ist dies aber noch nicht.

⁶³ BFH, Urteil v. 10.10.2017 - X R 33/16 [→EAAAG-70090], in dem Fall ging es um Pkw mit Anschaffungskosten von mehr als 400.000 €.

⁶⁴ BFH, Urteil v. 19.1.2017 - VI R 37/15, BStBl 2017 II S. 526 [→EAAAG-42495].

⁶⁵ BFH, Urteil v. 13.7.2016 - VIII R 26/14, BStBl 2017 II S. 161 [→PAAAF-87355].

⁶⁶ BFH, Urteil v. 16.12.2015 - IV R 24/13, BStBl 2017 II S. 224 [→YAAAF-67280].

⁶⁷ Offen gelassen: BFH, Urteil v. 13.7.2016 - VIII R 26/14, BStBl 2017 II S. 161 [→PAAAF-87355].

⁶⁸ § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG nennt ausdrücklich auch die damit zusammenhängenden Bewirtungsaufwendungen.

⁶⁹ § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG.

⁷⁰ In der Praxis wird dieses Problem durch eine nachträgliche Ergänzung des Bewirtungsbelegs gelöst.

⁷¹ BFH, Urteil v. 18.4.2012 - X R 57/09, BStBl 2012 II S. 770 [→EAAAE-16636].

⁷² § 33 UStDV i. d. F. vom 30.6.2017 (Zweites BürokratieEntlG, BGBl 2017 I S. 2143).

Entsprechen die Bewirtungsbelege den Anforderungen des § 4 Abs. 5 EStG, muss noch der nicht abziehbare Anteil von 30 % des Nettobetrags auf dem Konto 6642 (SKR 04) gebucht werden (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG).


3. Pauschalierung nach § 37b EStG

Der Unternehmer kann bei Geschenken und Zuwendungen an Geschäftsfreunde sowie bei zusätzlich zum Arbeitslohn gewährten Zuwendungen an Arbeitnehmer die Besteuerung für den Empfänger nach § 37b EStG übernehmen. Eine Pauschalierung nach § 37b EStG kommt aber nur dann in Betracht, wenn das Geschenk bzw. die Zuwendung beim Empfänger zu steuerpflichtigen Einnahmen führt.⁷³ Besteht beim Empfänger keine Steuerpflicht,⁷⁴ sollten im Jahresabschluss insoweit nur Konten mit dem Zusatz „ohne § 37b EStG“ angesprochen werden, z. B. die Konten 6610 oder 6620 beim SKR 04.

Ist das Geschenk bzw. die Zuwendung beim Empfänger steuerpflichtig, hat der Unternehmer ein Wahlrecht, die Pauschalsteuer zu übernehmen, und kann dieses Wahlrecht für Geschäftsfreunde einerseits und für Arbeitnehmer andererseits getrennt ausüben, innerhalb der jeweiligen Gruppe aber nur einheitlich. Das Wahlrecht wird durch die Abgabe einer entsprechenden Lohnsteuer-Anmeldung ausgeübt, in der die Pauschalsteuer erklärt wird.⁷⁵

In der Buchführung ist die Ausübung des Wahlrechts zugunsten des § 37b EStG dadurch umzusetzen, dass die Konten mit dem Zusatz „mit § 37b EStG“ angesprochen werden (z. B. Konten 6611, 6621 oder 6629 im SKR 04).

Ist das Geschenk an den Geschäftsfreund nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG wegen Überschreitung der 35 €-Grenze nicht als Betriebsausgabe abziehbar, gilt das Abzugsverbot nach der neuen BFH-Rechtsprechung auch für die übernommene Pauschalsteuer nach § 37b EStG.⁷⁶ Die Pauschalsteuer ist dann ebenso wenig abziehbar wie das Geschenk und muss auf dem Konto 6622 (SKR 04) gebucht werden.

 Weber, Aktuelles zur Pauschalierung bei Sachzuwendungen nach § 37b EStG, BBK 23/2016 S. 1143 [☞EAAAF-87068](#)]

Wahlrechtsausübung

Überschreitung der 35 €-Grenze

Hinweis: Die Übernahme der Pauschalsteuer kann aber nicht dazu führen, dass die 35 €-Grenze überschritten wird. Ist das Geschenk also abziehbar, gilt dies auch für die Pauschalsteuer. Bei einem abziehbaren Geschenk von 30 € ist folglich die übernommene Pauschalsteuer von 9 € (30 %) abziehbar und führt nicht zu einem nicht abziehbaren Gesamtgeschenk von 39 €. Dies hat das BMF klargestellt.⁷⁷

AUTOR



Bernd Rätke

ist Herausgeber der BBK. Er ist Vorsitzender Richter am FG Berlin-Brandenburg und dort tätig im 6. Senat, der für die Körperschaftsteuer und die Besteuerung von Personengesellschaften zuständig ist.

⁷³ BMF, Schreiben v. 19.5.2015 - IV C 6 - S 2297-b/14/10001, BStBl 2015 I S. 468 [☞MAAAE-91065](#)], Rz. 3, 13 und 16.

⁷⁴ Z. B. bei Privatkunden oder bei im Ausland ansässigen Geschäftsfreunden/Arbeitnehmern.

⁷⁵ § 37b Abs. 4 EStG; vgl. auch BFH, Urteil v. 15.6.2016 - VI R 54/15, BStBl 2016 II S. 1010 [☞OAAAF-84772](#)].

⁷⁶ BFH, Urteil v. 30.3.2017 - IV R 13/14, BStBl 2017 II S. 892 [☞UAAAG-46836](#)].

⁷⁷ Fußnote des BMF im BStBl 2017 II S. 892, wonach die Vereinfachungsregelung in Rz. 25 des BMF-Schreibens v. 19.5.2015 [☞MAAAE-91065](#)] weiter gilt; diese Rz. lautet: „Bei der Prüfung der Freigrenze des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 Satz 2 EStG ist aus Vereinfachungsgründen allein auf den Betrag der Zuwendung abzustellen. Die übernommene Steuer ist nicht mit einzubeziehen.“

NWB DATENBANK

Praxistipp Jahresabschluss kompakt – 25 Arbeitshilfen für die effiziente Jahresabschluss-Erstellung

25 praxisnahe
Erstellungshilfen für den
Jahresabschluss

Einen Jahresabschluss zu erstellen, ist für Unternehmen und damit befasste Mitarbeiter eine meist zeitintensive und oft nervenaufreibende Prozedur. Die 25 praxisnahen Erstellungshilfen unterstützen Sie hierbei.

Viele Checklisten und
Orientierungsmuster

Praxisnahe Erstellungshilfen

Die praxisnahen Erstellungshilfen zum Jahresabschluss sind **nach Bilanzpositionen gegliedert**. Sie ermöglichen es, sämtliche Arbeitsschritte nach einem ganzheitlichen Konzept durchzuführen. Das Augenmerk wird dabei auf Hauptanwendungsfälle bei der Erstellung von Jahresabschlüssen gelegt – von kleineren bis hin zu mittleren Unternehmen. Dazu sind an geeigneten Stellen Checklisten und Orientierungsmuster abgebildet. Alle Erstellungshilfen sind separat als Excel-Datei hinterlegt. So können Sie sie direkt ausfüllen und auf Ihre Belange zuschneiden.

W⁹ Übersicht unter
[→YAAAD-29128]

Inhaltsübersicht

01. Aufstellung unter Fortführungsannahme	[→MAAAG-60872]	14. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen	[→BAAAG-61771]
02. Größenklassen nach HGB	[→AAAAG-71662]	15. Sonstige Rückstellungen	[→OAAAAG-61022]
03. Immaterielle Vermögensgegenstände	[→LAAAAG-61678]	16. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	[→KAAAAG-60890]
04. Sachanlagevermögen	[→JAAAAG-61712]	17. Sonstige Verbindlichkeiten	[→EAAAAG-60892]
05. Finanzanlagevermögen	[→UAAAAG-61704]	18. Haftungsverhältnisse	[→OAAAAG-60893]
06. Vorräte	[→NAAAAG-61018]	19. Gewinn- und Verlustrechnung	[→EAAAAG-71665]
07. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	[→UAAAAG-61020]	20. Anhang	[→HAAAAG-72247]
08. Forderungen und Verbindlichkeiten gegen bzw. gegenüber verbundenen Unternehmen u. Ä.	[→EAAAAG-61021]	21. Lagebericht	[→XAAAAG-71851]
09. Sonstige Vermögensgegenstände	[→IAAAG-61747]	22. Dauerakte	[→IAAAG-60895]
10. Liquide Mittel – Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	[→KAAAAG-61768]	23. Offenlegung von Jahresabschlüssen	[→JAAAAG-60902]
11. Rechnungsabgrenzungsposten	[→VAAAAG-72183]	24. Abschied von der Einheitsbilanz: Aufstellung einer eigenständigen Steuerbilanz	[→BAAAAG-72249]
12. Eigenkapital	[→GAAAAG-60874]	25. Latente Steuern	[→YAAAAG-72250]
13. Steuerrückstellungen	[→XAAAAG-72246]		