



**JOHANNES
MISSEL**

Steuerberater

Oberndorf im Mai 2010



Mandantenrundschriften 05/2010

Fristen und Termine

Steuerzahlungstermine im Mai:

	Fälligkeit	Ende der Schonfrist bei Zahlung durch	
		<u>Überweisung</u> (Wert- stellung beim Finanzamt)	<u>Scheck/bar</u>
Lohn- /Kirchensteuer	10.5.	14.5.	keine Schonfrist
Umsatzsteuer	10.5.	14.5.	keine Schonfrist
Gewerbsteuer	17.5.	20.5.	keine Schonfrist
Grundsteuer	17.5.	20.5.	keine Schonfrist

Zahlungstermine für Sozialversicherungsbeiträge:

	Fälligkeit
für den Monat Mai	27.5.

Bilanzierung: Auswirkungen der geänderten Maßgeblichkeit

Im Zuge des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes hat sich der Bilanzierungsgrundsatz der Maßgeblichkeit geändert. Es gilt wie bisher, dass die Handelsbilanz auch weiterhin für die Steuerbilanz maßgeblich bleibt. Die sog. umgekehrte Maßgeblichkeit der Steuerbilanz, etwa bei steuerlichen Bewertungswahlrechten wie der 6b-Rücklage, gilt aber nicht mehr. Somit gewinnen steuerliche Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte an Eigenständigkeit, da sie ohne Rückwirkung auf die Handelsbilanz ausgeübt werden können bzw. sogar müssen.

Die Finanzverwaltung erläutert in einem aktuellen Schreiben die neuen Maßgeblichkeitsgrundsätze.

Maßgeblichkeit der Handelsbilanz

Handelsrechtliche Bilanzierungsgebote und –verbote gelten auch weiterhin grundsätzlich in der Steuerbilanz. Wird ein handelsrechtliches Aktivierungswahlrecht ausgeübt, muss dieses auch in der Steuerbilanz ausgeübt werden. Handelsrechtliche Passivierungswahlrechte führen dagegen zu einem steuerlichen Passivierungsverbot. Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz greift nicht nur im Bereich der Bilanzierung, sondern muss auch bei der Bewertung beachtet werden, z.B. bei der Festwert- und der Gruppenbewertung.

Nur wenn es konkrete anders lautende Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften für die steuerliche Gewinnermittlung gibt, wird die Maßgeblichkeit durchbrochen. Das betrifft z.B. das Passivierungsverbot für Drohverlustrückstellungen oder das Aktivierungsverbot für selbsterstellte immaterielle Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz. Aber auch was die Aktivierung von Herstellungskosten betrifft, muss neuerdings eine Änderung in der Steuerbilanz beachtet werden. In der Handelsbilanz gibt es weiterhin ein Aktivierungswahlrecht für allgemeine Verwaltungskosten, angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung, soweit die Kosten auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Bislang galt auch für diese Kosten ein steuerliches Einbeziehungswahlrecht. Das ist nunmehr passé. Mit dem neuen BMF-Schreiben stellt die Verwaltung klar, dass diese anteiligen Herstellungskosten aktiviert werden müssen. Lediglich für Fremdkapitalzinsen verbleibt es beim steuerlichen Aktivierungswahlrecht.

Neue Wahlrechte in Handels- und Steuerbilanz

Welche Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte müssen bzw. können unabhängig von der Handelsbilanz in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgeübt werden? Das BMF-Schreiben unterscheidet hier zwischen Wahlrechten, die nur für die Steuerbilanz gelten und solchen, die sowohl im Handels- als auch Steuerrecht vorgesehen sind.

Wahlrechte, die nur im Steuerrecht vorgesehen sind, können unabhängig von der handelsrechtlichen Bilanzierung ausgeübt werden. Das gilt auch dann, wenn es für den handelsrechtlichen Bilanzansatz ein Ansatzgebot gibt. Das betrifft z.B. das handelsrechtliche Gebot zur Abschreibung auf den gemeinen Wert bei voraussichtlich dauernder Wertminderung. Steuerlich gibt es ein Abschreibungswahlrecht, das in der Steuerbilanz separat ausgeübt werden kann.

Hinweis:

Ob es überhaupt sinnvoll ist, den steuerlichen Gewinn freiwillig wegen einer Teilwertabschreibung nicht zu mindern, muss anhand der einzelnen Gegebenheiten entschieden werden. Sinnvoll kann der Verzicht z.B. dann sein, wenn ein bereits bestehender Verlustvortrag nicht noch vergrößert werden soll, etwa um die negativen Folgen der Mantelkaufregelung oder der Mindestbesteuerung zu vermeiden.

Das Finanzministerium stellt eindeutig klar, dass es für Pensionsrückstellungen – entgegen der z.T. im Schrifttum vertretenen Auffassung – kein Passivierungswahlrecht in der Steuerbilanz gibt. Grundsätzlich sind diese passivierungspflichtig, sofern die steuerlichen Voraussetzungen dafür vorliegen.

Eine bedeutende Änderung betrifft die bilanziellen Folgen bei der Übertragung stiller Reserven. In der Steuerbilanz sind dafür nach wie vor Rücklagen zulässig, z.B. 6b-Rücklagen, Rücklagen für Ersatzbeschaffung und Investitionsrücklagen. In der Handelsbilanz ist dagegen eine Rücklagenbildung bzw. eine Minderung der Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht mehr möglich. Handels- und Steuerbilanz weichen in solchen Fällen zwingend voneinander ab.

Hinweis:

Gleiches betrifft auch den Investitionsabzugsbetrag (IAB). Werden im Jahr der Investition die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Investitionsgutes um den IAB gekürzt, vollzieht sich die Kürzung nur in der Steuerbilanz. In der Handelsbilanz müssen die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten ggf. vermindert um Abschreibungen ausgewiesen werden

Der IAB selbst wird ohnehin außerbilanziell gebildet. Er wirkt sich somit weder auf die Handels- noch auf die Steuerbilanz aus.

Im Übrigen können die bereits vor Inkrafttreten des BilMoG in der Handelsbilanz gebildeten Rücklagen entweder beibehalten oder erfolgsneutral in die Gewinnrücklagen eingestellt werden.

Dann gibt es noch die Wahlrechte, die sowohl im Handels- als auch Steuerrecht vorgesehen sind. Diese können in beiden Bilanzen unterschiedlich ausgeübt werden. So können in der Steuerbilanz Vorräte nach dem Lifo-Verfahren bewertet werden, während in der Handelsbilanz eine Einzelbewertung erfolgt. Das gilt auch für planmäßige Abschreibungen, die nach unterschiedlichen Methoden berechnet werden können. In der Handelsbilanz ist die lineare, degressive, progressive Abschreibung oder die Leistungsabschreibung für möglich. Unabhängig davon darf in der Steuerbilanz entsprechend der jeweils geltenden Gesetzeslage nur linear, degressiv oder nach Leistung abgeschrieben werden.

Neue Dokumentationspflichten

Werden steuerliche Wahlrechte anders als in der Handelsbilanz ausgeübt, müssen zwingend die dazu vorgegebenen Dokumentationspflichten beachtet werden. Sie sind Voraussetzung dafür, dass das Wahlrecht überhaupt ausgeübt werden kann. Nach dem Gesetz muss das Wirtschaftsgut, dessen steuerlicher Wertansatz von dem handelsrechtlichen wegen eines Wahlrechts abweicht, in ein besonderes Verzeichnis aufgenommen werden. Es müssen Angaben zum Zugangszeitpunkt, zur Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, zur gesetzlichen Grundlage des ausgeübten Wahlrechts und zu den vorgenommenen Abschreibungen gemacht werden. Das Verzeichnis ist fortlaufend zu führen. Die Aufzeichnungspflicht gilt auch für Zuschüsse, die erfolgsneutral behandelt werden und die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des betreffenden Wirtschaftsguts mindern.

Dafür muss der Steuerpflichtige aber kein extra Verzeichnis anlegen. Es reicht aus, wenn sich die geforderten Angaben aus dem Anlagenverzeichnis oder dem Verzeichnis für geringwertige Wirtschaftsgüter ergeben oder die Verzeichnisse um die fehlenden Angaben ergänzt werden. Werden steuerliche Rücklagen gebildet, reicht zunächst der Bilanzansatz aus. Erst wenn die Rücklage übertragen wird, muss das betreffende Wirtschaftsgut in das Verzeichnis aufgenommen werden. Bei Rücklagenübertragungen i.S.d. § 6b EStG ergeben sich diese Angaben ohnehin bereits aus den dort gesetzlich geforderten Angaben. Werden für Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens steuerliche Wahlrechte in Anspruch genommen, werden dafür keine gesonderten Aufzeichnungen gefordert.

Hinweis:

Wichtig ist, dass das Verzeichnis bzw. der „erweiterte Anlagenspiegel“ laufend fortgeführt wird und die geforderten Angaben vollständig enthält. Sonst streicht das Finanzamt die gewünschten Wahlrechte.

Soweit handelsrechtlich die steuerlichen Ansätze im Rahmen der Übergangsvorschriften zum BilMoG beibehalten werden, brauchen die besonderen Aufzeichnungspflichten nicht beachtet zu werden.

Anwendungsregelung

Die neuen Maßgeblichkeitsgrundsätze gelten erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009, d.h. für alle Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2008 enden.

Hinweis:

Obwohl die neuen Bilanzierungsvorschriften des BilMoG verpflichtend erst für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2009 beginnen, angewandt werden müssen, gelten die Regelungen zur neuen Maßgeblichkeit bereits ab dem Veranlagungszeitraum 2009. Sie müssen also bereits bei den laufenden Abschlussarbeiten für das Jahr 2009 beachtet werden.

Unterm Strich führen der Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit und die neuen steuerlichen Wahlrechte zu einer weiteren Abkehr von der Einheitsbilanz. Die Erstellung von zwei Bilanzen bzw. zumindest einer zusätzlichen Überleitungsrechnung wird in den meisten Fällen nicht vermeidbar sein.

Darüber hinaus gibt es noch eine weitere Bilanzierungsproblematik, nämlich die der latenten Steuern in der Handelsbilanz. Latente Steuern müssen grundsätzlich dann bilanziert werden, wenn die Handelsbilanz unterschiedliche Bilanzansätze als die Steuerbilanz aufweist. Kleine Gesellschaften brauchen sie zwar nicht zu bilden, aber es ist umstritten, ob nicht trotzdem sog. Rückstellungen für zukünftige Steuermehrbelastungen in der Handelsbilanz passiviert werden müssen.

Quelle: BMF-Schreiben vom 12. März 2010, IV C 6 S 2133/09/10001, www.bundesfinanzministerium.de

BFH bestätigt abermals Rentenbesteuerung

Der BFH hat wiederholt bestätigt, dass die Umstellung der Besteuerung der Alterseinkünfte auf das System der nachgelagerten Besteuerung verfassungsrechtlich in Ordnung ist. Die Änderungen des Alterseinkünftegesetzes, sei es der neu geregelte Abzug der Rentenbeiträge oder die geänderten Regeln der Rentenbesteuerung, haben für zahlreiche gerichtliche Verfahren gesorgt, die jedoch alle bislang zu Gunsten des Gesetzgebers entschieden wurden.

Hinweis:

Aktuell wurden Verfassungsbeschwerden gegen Entscheidungen des BFH eingelegt, der die Einstufung von Rentenbeiträgen als – lediglich – beschränkt abziehbare Sonderausgaben nicht beanstandet hatte.

In dem nun entschiedenen Fall ging es um einen Wirtschaftsprüfer, der seit dem Jahr 1996 eine Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung bezieht. Ab 2005 wurden seine Renteneinkünfte entsprechend der gesetzlichen Vorgaben zur Hälfte besteuert. Der Steuerpflichtige war damit nicht einverstanden. Seiner Ansicht nach verstoße es gegen den Gleichheitssatz, wenn seine Altersrente im Vergleich zur Altersrente eines früher angestellten Rentners gleich besteuert werde. Seine früher geleisteten Altersvorsorgeaufwendungen seien schließlich steuerlich stärker belastet gewesen. Außerdem verletze die Neuregelung sein Vertrauen auf Fortbestand der bisherigen – weitaus günstigeren – Ertragsanteilsbesteuerung seiner Altersrente.

Der BFH musste sich also abermals mit der Verfassungsmäßigkeit des Alterseinkünftegesetzes beschäftigen, kam jedoch zu keinem verfassungsrechtlichen Verstoß. Bei dem Alterseinkünftegesetz handle es sich um die Regelung komplexer Lebenssachverhalte, bei denen dem Gesetzgeber gröbere Typisierungen und Generalisierungen zugestanden werden müssten.

Allerdings hatten weder das Finanzamt noch das Finanzgericht zu Unrecht die sog. Öffnungsklausel angewandt. Die gesetzliche Regelung der Öffnungsklausel beruht auf der Erkenntnis, dass die nachgelagerte Besteuerung bei bestimmten Steuerpflichtigen, die in der Vergangenheit hohe Beiträge in die gesetzliche Rentenversicherung o.ä. eingezahlt haben, zu einer ungerechten Überbesteuerung führen kann. In entsprechenden Fällen kann deshalb auf Antrag ein Teil der Rente der günstigeren Ertragsanteilsbesteuerung unterworfen werden.

Hinweis:

Einsprüche sind im Hinblick auf die noch anhängigen Verfahren nicht notwendig, sofern Steuerbescheide den entsprechenden Vorläufigkeitsvermerk enthalten.

Quelle: BFH-Urteil vom 19. Januar 2010, X R 53/08, LEXinform Nr. 0179507; BFH-Pressemitteilung vom 31. März 2010, Nr. 25/10, LEXinform Nr. 0435104

Kapitaleinkünfte: Wann ist trotzdem die Anlage KAP abzugeben?

Seit dem Jahr 2009 behalten Banken und Finanzinstitute auf Zinserträge und andere Kapitaleinkünfte pauschal 25 % Kapitalertragsteuer („Abgeltungsteuer“) zuzüglich Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer ein. Anders als bisher ist damit die Einkommensteuer auf Kapitalerträge abgegolten. Wer seine Steuererklärung abgibt, muss ab 2009 grundsätzlich keine Anlage KAP mehr ausfüllen.

Doch von dieser Regel gibt es einige Ausnahmen, die die Oberfinanzdirektion Koblenz näher erläutert.

Die Anlage KAP muss z.B. in den Fällen abgegeben werden, in denen kein Steuerabzug auf die Kapitalerträge erfolgt ist. Das ist etwa der Fall bei:

- Auslandskonten und –depots,
- Zinsen aus Privatdarlehen,
- Steuererstattungszinsen,
- verdeckten Gewinnausschüttungen oder
- Veräußerungsgewinnen aus GmbH-Anteilen und Lebensversicherungen.

Diese Kapitaleinkünfte müssen in die Anlage KAP eingetragen werden. Ehegatten müssen ab 2009 jeweils eine Anlage KAP einreichen. Ob die o.g. Einkünfte dann tatsächlich der Abgeltungsteuer unterliegen, muss in gewissen Fällen gesondert beurteilt werden, wie etwa bei Erträgen aus Lebensversicherungen, die unter bestimmten Voraussetzungen nicht unter die Abgeltungsteuer fallen.

Hinweis:

Darüber hinaus gibt es noch weitere Fälle, die die Abgabe der Anlage KAP notwendig machen, etwa wenn:

- Nichtveranlagungsbescheinigungen unberechtigt ausgestellt wurden,
- überhöhte Freistellungsaufträge erteilt wurden,
- Banken entgegen der Verwaltungsauffassung keine Abgeltungsteuer abgeführt haben, etwa bei bestimmten Stückzinsen oder bei Rohstoffzertifikaten oder
- keine Kirchensteuer auf Kapitalerträge einbehalten wurde.

In anderen Fällen wiederum kann sich die freiwillige Abgabe der Anlage KAP für den Steuerpflichtigen lohnen. Der Steuerpflichtige kann sich dann vom Finanzamt Abgeltungsteuer zurückholen. Das ist immer dann der Fall, wenn der persönliche Steuersatz unter 25 % liegt. Dazu darf das zu versteuernde Einkommen bei Ledigen nicht mehr als ca. 15.000 € betragen, bei Verheirateten sind es rund 30.000 €. In solchen Fällen müssen sämtliche Kapitalerträge in der Anlage KAP erklärt werden. Das Finanzamt prüft dann, ob der persönliche Steuersatz günstiger ist und erstattet ggf. zu viel entrichtete Steuern zurück.

Es gibt aber noch weitere Fälle, in denen die Abgabe der Anlage KAP steuerlich günstig sein kann, z.B. wenn:

- kein oder ein zu geringer Freistellungsauftrag bei der Bank gestellt wurde,
- Verluste beim Steuerabzug nicht berücksichtigt wurden oder
- in Veräußerungsfällen zusätzliche Anschaffungs- oder Veräußerungskosten geltend gemacht werden sollen.

In solchen Fällen müssen allerdings nicht alle Kapitalerträge in der Steuererklärung aufgelistet werden, sondern nur diejenigen, für die eine Begünstigung erreicht werden soll. Wurden etwa Verluste nicht berücksichtigt, braucht die Anlage KAP nur diejenigen Erträge zu enthalten, mit denen die Verluste verrechnet werden sollen.

Hinweis:

Besonderheiten gelten auch für Gesellschafter von Kapitalgesellschaften. Wer von ihnen hohe Werbungskosten im Zusammenhang mit seiner Beteiligung hat, z.B. durch Refinanzierungskosten, kann diese steuerlich – soweit der Sparer-Pauschbetrag überschritten bzw. durch andere Einkünfte bereits ausgeschöpft ist – nur dann geltend machen, wenn er für diese Beteiligung von der Veranlagungsoption Gebrauch macht. Sämtliche Einnahmen und Ausgaben aus der betreffenden Beteiligung fallen dann unter das Teileinkünfteverfahren, d.h. dass im Ergebnis diese Einkünfte zu 60 % steuerpflichtig sind und dem persönlichen Steuersatz unterliegen.

Gesellschafter, die diese Veranlagungsoption in Anspruch nehmen, müssen ebenfalls die betreffenden Einkünfte in der Anlage KAP angeben.

Was die Abgabe der Anlage KAP betrifft, so ist diese in vielen Fällen auch weiterhin günstig, wenn nicht sogar verpflichtend. Wir unterstützen Sie dabei gerne!

Quelle: OFD-Koblenz, Pressemitteilung vom 25. Februar 2010, LEXinform Nr. 0435004; BMF-Schreiben vom 22. Dezember 2009, IV C 1 S 2252/08/10004, DB 2010 S. 83

Passversagung bei erheblichen Steuerschulden möglich

Wer erhebliche Steuerschulden hat, muss damit rechnen, dass ihm kein Reisepass erteilt bzw. ein vorhandener Pass entzogen wird. Das geht aus zwei Beschlüssen des Verwaltungsgerichts Berlin hervor, mit denen das Gericht entsprechende Entscheidungen deutscher Auslandsvertretungen bestätigte.

Der erste Fall betraf einen seit 1994 in Costa Rica lebenden Deutschen. Ihm hatte die Deutsche Botschaft in San José die Ausstellung eines neuen Reisepasses unter Berufung auf eine – unstrittig in Deutschland bestehende – Steuerschuld in Höhe von 1,6 Millionen € abgelehnt. Gegen die Ablehnung machte der Steuerpflichtige geltend, dass er sich seinen steuerlichen Verpflichtungen nicht entzogen habe, da die Steuerschuld erst nach seinem Wegzug ins Ausland entstanden sei. Außerdem könne er seinen steuerlichen Verpflichtungen erst recht nicht nachkommen, wenn er ohne einen deutschen Reisepass seinen Lebensmittelpunkt wieder nach Deutschland verlegen müsse, weil er dort keine Existenzgrundlage habe.

Im zweiten Fall entzog die Deutsche Botschaft in Windhuk einem in Namibia lebenden Deutschen den Pass. Er hatte Steuerschulden in Höhe von etwa 103.000 €. Seine Einwendungen, die Steuerschulden seien inzwischen verjährt, blieben erfolglos. Das Berliner Verwaltungsgericht hat beide Eilanträge zurückgewiesen. Dabei beriefen sich die Richter auf das Passgesetz, nach dem ein Pass zu versagen ist bzw. entzogen werden kann, wenn bestimmte Tatsachen die Annahme begründeten, dass der Passbewerber sich seinen steuerlichen Verpflichtungen entziehen wolle. Ein Steuerfluchtwille des Steuerschuldners liege bereits dann vor, wenn er es an ernsthaften Bemühungen fehlen lasse, seine Steuerschulden zu begleichen, zugleich aber im Ausland verbleiben wolle. Andere gleich geeignete Mittel zur Durchsetzung des staatlichen Steueranspruchs stünden nicht zur Verfügung. Die Vorschrift diene gerade dazu, den deutschen Steuerbehörden im Ausland lebende Steuerflüchtlinge zuzuführen. Schließlich sei es nicht die Aufgabe der deutschen Auslandsvertretung zu prüfen, ob die Steuerschuld verjährt sei.

Hinweis:

Wer erhebliche Steuerschulden hat, sollte diese vor Beantragung eines Reisepasses begleichen.

Quelle: VG Berlin, Beschlüsse vom 9. Und 11. März 2010, VG 23 L 328.09 und VG 23 L 332.09; VG Berlin, Pressemitteilung vom 23. März 2010, Nr. 13/2010, www.berlin.de