

Mandanten-Information für das Bau- und Baunebengewerbe

Im Dezember 2021

Sehr geehrte Mandantin, sehr geehrter Mandant,

zum Thema **Bilanzierung** gibt es zwei neue Urteile des Bundesfinanzhofs, die wir Ihnen vorstellen: Zum einen sind **aktive Rechnungsabgrenzungsposten** auch bei geringfügigen Beträgen zu bilden. Zum anderen geht es um die Pflicht zur Einreichung einer **E-Bilanz**: Der Kauf einer Bilanzsoftware für 40 € ist wirtschaftlich zumutbar. Der **Steuertipp** ist der **Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubauten** gewidmet.

Bilanzierung

Aktive Rechnungsabgrenzungsposten auch bei geringem Aufwand

Bilanzierende Unternehmen müssen zur periodengerechten Gewinnabgrenzung sogenannte **Rechnungsabgrenzungsposten (RAP)** bilden. Fallen Ausgaben vor dem Abschlussstichtag an, die erst nach diesem Stichtag als gewinnmindernder Aufwand zu erfassen sind, ist ein aktiver RAP zu bilden. Hierüber wird die gewinnmindernde Wirkung in die nächste Periode verschoben. Umgekehrt ist ein passiver RAP zu bilden, wenn eine Zahlung beim Unternehmer eingeht, die sich erst in einer späteren Periode als gewinnerhöhende Einnahme auswirken soll.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat sich mit Fragen der zutreffenden Rechnungsabgrenzung befasst. Im Streitfall hatte ein Gewerbetreibender **zahlreiche Kleinbeträge** im Zahlungsjahr direkt als Betriebsausgaben verbucht (ohne Rechnungsabgrenzung), darunter Ausgaben für Haftpflichtver-

sicherung, Werbung und Kfz-Steuer. Sämtliche Einzelpositionen führten pro Jahr zu einer Summe zwischen 1.315 € und 1.550 €. Das Finanzamt war der Auffassung, dass auch diese vorausgezählten Kleinbeträge aktiv abzugrenzen seien, so dass es zu Gewinnerhöhungen kam.

Nach Ansicht des Finanzgerichts mussten wegen der geringen Bedeutung der Aufwendungen keine RAP gebildet werden. Es orientierte sich dabei an der damaligen Wertgrenze von 410 €, die für die Sofortabschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern galt (aktuell: 800 € netto). Der BFH ist dieser Auffassung jedoch entgegengetreten. Er hat entschieden, dass das Finanzamt **zu Recht aktive RAP gebildet** hatte.

Hinweis: Das Einkommensteuergesetz enthält ein abschließendes Aktivierungsgebot für entsprechende Ausgaben; ein Wahlrecht besteht nicht. Die Pflicht zur Bildung von RAP ist

In dieser Ausgabe

- Bilanzierung:** Aktive Rechnungsabgrenzungsposten auch bei geringem Aufwand..... 1
- Auslandsreisen:** Pauschbeträge für Verpflegung und Übernachtung 2022 unverändert..... 2
- Jahresabschluss:** Kauf einer Bilanzsoftware für 40 € ist wirtschaftlich zumutbar..... 2
- Vorsteuerabzug:** Angaben zum Leistungszeitpunkt bzw. -zeitraum in Rechnungen 2
- Mahlzeitengestellung:** Verpflegungspauschalen sind auch ohne erste Tätigkeitsstätte zu kürzen 3
- Betriebsaufspaltung:** Stimmenpatt begründet keine personelle Verflechtung..... 3
- Aktualisierung:** Klarstellungen zur betrieblichen Altersversorgung..... 4
- Steuertipp:** Wann Mietwohnungen ohne Bauantragspflicht gefördert werden..... 4

nicht auf wesentliche Fälle beschränkt, so dass auch bei Aufwendungen von geringer Bedeutung aktive RAP zu bilden sind.

Auslandsreisen

Pauschbeträge für Verpflegung und Übernachtung 2022 unverändert

Das Bundesfinanzministerium hat darauf hingewiesen, dass die bei beruflich bzw. betrieblich veranlassten Auslandsreisen zur Anwendung kommenden Auslandstage- und Auslandsübernachtungsgelder pandemiebedingt **nicht zum 01.01.2022 neu festgesetzt** werden. Somit bleibt es bei den zum 01.01.2021 von der Finanzverwaltung veröffentlichten Pauschbeträgen.

Hinweis: Die Pauschbeträge für Übernachtungskosten gelten nur bei der Erstattung durch den Arbeitgeber. Nicht anwendbar sind die Pauschbeträge beim Werbungskosten- und Betriebsausgabenabzug. Hier sind weiterhin nur die tatsächlich angefallenen Übernachtungskosten abziehbar.

Jahresabschluss

Kauf einer Bilanzsoftware für 40 € ist wirtschaftlich zumutbar

Bilanzierende Unternehmer müssen dem Finanzamt den Inhalt ihrer Bilanz und ihrer Gewinn- und Verlustrechnung **elektronisch** übermitteln.

Hinweis: Unternehmer dürfen ihre Unterlagen nur ausnahmsweise weiter in Papierform einreichen, sofern sie eine „unbillige Härte“ glaubhaft machen können (Härtefallregelung). Hierzu muss es für sie wirtschaftlich oder persönlich unzumutbar sein, die Daten elektronisch einzureichen (z.B., wenn die technischen Voraussetzungen nur mit erheblichem finanziellen Aufwand erfüllt werden können oder die Kenntnisse im Umgang mit elektronischer Kommunikation nicht ausreichen).

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat sich intensiv mit dieser **Härtefallregelung** beschäftigt. Geklagt hatte eine Unternehmergesellschaft (UG), die verschiedene Internetplattformen betrieb. Die UG war der Ansicht, dass sie von der elektronischen Abgabe zu befreien sei, da sie die Buchhaltung in Eigenregie abwickle, die verwendete Buchführungssoftware aus dem Jahr 2008 stamme und Kenntnisse für eine Aufbereitung der Daten als E-Bilanz nicht vorhanden seien.

Der BFH sah jedoch keinen Raum für eine Entbindung von der elektronischen Übermittlungs-

pflcht. Eine **persönliche Unzumutbarkeit** wegen mangelnder IT-Kenntnisse war seiner Ansicht nach nicht gegeben. Dies ergab sich nicht nur aus dem Geschäftsfeld der UG, sondern bereits aus dem Umstand, dass die Gesellschaft ihre Steuererklärungen erfolgreich auf elektronischem Weg übermittelt hatte. Auch eine **wirtschaftliche Unzumutbarkeit** war laut BFH nicht gegeben, weil im Unternehmen ein Internetanschluss und die notwendige PC-Hardware vorhanden waren. Letztlich fehlte nur eine kostenlose bzw. eine kommerzielle Software mit Kosten zwischen 10 € und 40 €. Ein finanzieller Aufwand von ca. 40 € pro Jahr sei auch für einen Kleinstbetrieb wirtschaftlich nicht unzumutbar.

Vorsteuerabzug

Angaben zum Leistungszeitpunkt bzw. -zeitraum in Rechnungen

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat sich im Hinblick auf den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers zu den Voraussetzungen einer **ordnungsgemäßen Rechnungsstellung** geäußert. Damit setzt das BMF die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) um, nach der sich der Leistungszeitpunkt in einer Rechnung (als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug) im Einzelfall aus dem Rechnungsdatum ergeben kann.

Der BFH hatte bereits 2018 entschieden, dass sich die Angabe des **Kalendermonats** als Leistungszeitpunkt aus dem Ausstellungsdatum der Rechnung ergeben kann. Das ist der Fall, wenn nach den Verhältnissen des Einzelfalls davon auszugehen ist, dass die Leistung in dem Monat bewirkt wurde, in dem die Rechnung ausgestellt wurde. Ein Jahr später hat der BFH diese Auffassung noch einmal bestätigt.

Das BMF hat klargestellt, dass Rechnungen, die nicht den Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung enthalten, nicht ordnungsgemäß ausgestellt sind. Der Vorsteuerabzug ist dann nur ausnahmsweise möglich, wenn das Finanzamt über sämtliche Angaben verfügt, um die materiellen Voraussetzungen zu überprüfen. **Zweifel** sind laut BMF insbesondere dann gegeben, wenn das Zusammenfallen von Rechnungs- und Leistungsdatum nicht branchenüblich ist, eine zeitnahe Abrechnung nicht regelmäßig durchgeführt wird oder sonstige Zweifel bestehen.

Das BMF hat sich auch zu den Anforderungen an die **Leistungsbeschreibung** geäußert. Diese muss nicht nur eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Leistung ermöglichen, sondern zusätzlich Rückschlüsse auf den Leistungsort und die Steuerpflicht zulassen.

Zudem ist der Vorsteuerabzug unzulässig, sofern der Rechnungsaussteller einen Gewerbebetrieb vortäuscht, ohne tatsächlich Leistungen mit dem vermeintlichen Leistungsempfänger ausgetauscht zu haben (**Strohmanngeschäfte**).

Mahlzeitengestellung

Verpflegungspauschalen sind auch ohne erste Tätigkeitsstätte zu kürzen

Mitunter stellt der Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung ein Dritter seinen Arbeitnehmern anlässlich oder während einer Tätigkeit außerhalb ihrer ersten Tätigkeitsstätte Mahlzeiten zur Verfügung. In solchen Fällen sind die Verpflegungspauschalen zu kürzen, und zwar

- für ein Frühstück um 20 % und
- für ein Mittag- oder Abendessen um je 40 %

der maßgebenden Verpflegungspauschale für einen vollen Kalendertag. Die **Kürzung** darf die ermittelte Verpflegungspauschale nicht übersteigen. Das gilt auch, wenn Reisekostenvergütungen wegen der zur Verfügung gestellten Mahlzeiten einbehalten oder gekürzt oder die Mahlzeiten pauschal besteuert werden. Hat der Arbeitnehmer für die Mahlzeit ein Entgelt gezahlt, mindert dieser Betrag den Kürzungsbetrag. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat kürzlich entschieden, dass die Verpflegungspauschalen im Fall einer Mahlzeitengestellung auch dann zu kürzen sind, wenn der Arbeitnehmer nicht über eine erste Tätigkeitsstätte verfügt.

Im Streitfall war ein Offizier auf See **an Bord von Schiffen** tätig. Dort erhielt er seine Mahlzeiten unentgeltlich. In den Heuerabrechnungen wurden sie als steuerfreier Sachbezug behandelt. An einzelnen „Hafentagen“ blieb die Bordküche kalt, so dass sich der Arbeitnehmer selbst versorgen musste. Den trotz der unentgeltlichen Gestellung der Mahlzeiten geltend gemachten Abzug der Verpflegungspauschalen für alle Tage an Bord des Schiffs lehnte das Finanzamt ab. Das Finanzgericht ließ zwar den Abzug der Verpflegungspauschalen für die Tage der Selbstversorgung zu, für die übrigen Tage lehnte es den Werbungskostenabzug aber ab.

Der BFH hat die Entscheidung der Vorinstanz bestätigt. Das Gesetz enthalte eine umfassende Verweisung auf die entsprechenden Regeln für Arbeitnehmer mit erster Tätigkeitsstätte. Es ordne insoweit eine **Gleichstellung** beider Gruppen an. Daher gelte die Kürzung der Verpflegungspauschalen im Fall der Mahlzeitengestellung auch für solche Arbeitnehmer, die nicht über eine erste Tätigkeitsstätte verfügen.

Betriebsaufspaltung

Stimmenpatt begründet keine personelle Verflechtung

Wenn zwischen zwei Unternehmen eine Betriebsaufspaltung besteht, wird die vermögensverwaltende Tätigkeit einer Gesellschaft (z.B. die Vermietung eines Grundstücks) steuerlich als **Gewerbebetrieb** eingestuft. Folglich liegen gewerbliche Einkünfte vor. Eine Betriebsaufspaltung setzt voraus, dass ein Unternehmen („Besitzunternehmen“) mindestens eine wesentliche Betriebsgrundlage, zum Beispiel ein Grundstück, an eine gewerblich tätige Personen- oder Kapitalgesellschaft („Betriebsunternehmen“) vermietet. Neben dieser sachlichen Verflechtung muss zudem auch eine personelle Verflechtung bestehen. Das heißt: Eine Person oder eine Personengruppe muss in der Lage sein, ihren einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen in beiden Gesellschaften durchzusetzen.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat zur personellen Verflechtung Folgendes entschieden: Eine Betriebsaufspaltung liegt (noch) nicht vor, wenn der das Besitzunternehmen beherrschende Gesellschafter in der Betriebskapitalgesellschaft nur über **exakt 50 % der Stimmen** verfügt. Ihm sind die Stimmen seines ebenfalls beteiligten minderjährigen Kindes nicht zuzurechnen, wenn in Bezug auf dessen Gesellschafterstellung eine Ergänzungspflegschaft angeordnet ist.

Im Streitfall waren die Klägerin und ihre beiden Kinder mit dem Tod des Ehemanns und Vaters zu Gesellschaftern der Betriebs-GmbH geworden. Die Klägerin hatte dieser GmbH bereits seit Jahren ein betrieblich genutztes Grundstück verpachtet. Nachdem sie in einer Gesellschafterversammlung, in der eine Ergänzungspflegerin ihren minderjährigen Sohn vertrat, zur Geschäftsführerin der GmbH bestellt worden war, sah das Finanzamt die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung als erfüllt an. Denn die Klägerin könne die GmbH aufgrund ihrer elterlichen Vermögenssorge beherrschen - obwohl sie nur 50 % der Stimmen innehatte -, so dass neben der sachlichen auch eine personelle Verflechtung vorliege. Die Klägerin erziele daher aus der Grundstücksverpachtung **gewerbliche Einkünfte**.

Das Finanzgericht sah dies jedoch anders und gab der Klage statt. Die Revision des Finanzamts hatte keinen Erfolg, und auch der BFH hat eine personelle Verflechtung verneint. Die Anteile ihres minderjährigen Kindes waren der Klägerin laut BFH nicht zuzurechnen, da für das Kind eine **Ergänzungspflegschaft** angeordnet war, die auch die Wahrnehmung von dessen Gesellschafterrechten umfasste. In einem solchen Fall lägen keine gleichgelagerten wirtschaftlichen Interes-

sen vor. Die Beteiligung der Klägerin von exakt 50 % der Stimmen reiche aufgrund der „Pattsituation“ für eine Beherrschung nicht aus.

Aktualisierung

Klarstellungen zur betrieblichen Altersversorgung

Das Bundesfinanzministerium hat das umfangreiche **Anwendungsschreiben** zur steuerlichen Förderung der betrieblichen Altersversorgung überarbeitet und für alle offenen Fälle unter anderem Folgendes geregelt:

- Von einer betrieblichen Altersversorgung ist (nur) auszugehen, wenn die Versorgungszusage des Arbeitgebers einem im **Betriebsrentengesetz** geregelten Versorgungszweck dient, die Leistungspflicht nach dem Inhalt der Zusage durch ein im Gesetz genanntes biologisches Ereignis ausgelöst wird und durch die vorgesehene Leistung ein im Gesetz angesprochenes biometrisches Risiko (Alter, Tod, Invalidität) zumindest teilweise übernommen wird.
- Keine betriebliche Altersversorgung liegt vor, wenn der Arbeitgeber die Versorgungsleistung einem **betriebsfremden** Arbeitnehmer-Ehegatten verspricht. Das Gleiche gilt für Lebenspartner nach dem Lebenspartnerschaftsgesetz und für nichteheliche Lebensgefährten.
- Bei Eintritt einer Erwerbsminderung, Erwerbs- oder Berufsunfähigkeit wird das biometrische **Risiko der Invalidität** grundsätzlich erfüllt. Die Versicherung dieser Risiken erfüllt die Voraussetzungen des Betriebsrentengesetzes. Dies gilt auch, wenn der Leistungsfall nicht zusätzlich daran geknüpft ist, dass der Arbeitnehmer tatsächlich durch den Eintritt des Invaliditätsgrades in seiner Berufsausübung beeinträchtigt ist. Dem Arbeitgeber steht es aber frei, in seiner Versorgungszusage und entsprechend in den versicherungsvertraglichen Vereinbarungen den Leistungsfall in diesem Sinne einzuschränken.
- Eine **Grundfähigkeitenversicherung** dient ebenfalls der Absicherung des biometrischen Risikos „Invalidität“, da der Verlust einer Grundfähigkeit zum Eintritt eines Invaliditätsgrades führt. Auch sie erfüllt daher die Voraussetzungen des Betriebsrentengesetzes.
- Die Versicherung des Risikos einer **Arbeitsunfähigkeit** stellt, auch wenn es sich um eine längerfristige handelt, keine Absicherung des biometrischen Risikos „Invalidität“ dar und

dient folglich nicht einer betrieblichen Altersversorgung.

- Ist in den Durchführungswegen Direktversicherung, Pensionskasse und Pensionsfonds eine **Beitragsfreistellung** für bestimmte Zeiten vereinbart, ist dies betriebsrentenrechtlich unbedenklich und steht der steuerlichen Anerkennung als betriebliche Altersversorgung somit nicht entgegen.

Steuertipp

Wann Mietwohnungen ohne Bauantragspflicht gefördert werden

Die 2019 eingeführte **Sonderabschreibung** für den Mietwohnungsneubau beträgt bis zu 5 % pro Jahr (über einen Zeitraum von vier Jahren). Bemessungsgrundlage für die Abschreibung sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Wohnung, maximal jedoch 2.000 € pro Quadratmeter Wohnfläche (Förderhöchstgrenze). Die Sonderabschreibung kann zusätzlich zu den bereits bestehenden Abschreibungsmöglichkeiten genutzt werden. Zusammen mit der regulären linearen Gebäudeabschreibung von 2 % pro Jahr lassen sich in den ersten vier Jahren also insgesamt 28 % der Kosten steuerlich absetzen.

Gefördert wird **nur neugeschaffener Wohnraum** (entweder in einem neuen oder in einem bestehenden Gebäude). Vermieter von Ferienwohnungen sind von der Förderung ausgeschlossen. Erfasst werden zudem nur Wohnungen bis zu einem Quadratmeterpreis von 3.000 € (Baukostenobergrenze). Teurere Wohnungen fallen komplett aus der Förderung heraus.

Eine zentrale Voraussetzung für die Sonderabschreibung ist, dass der Bauantrag für das Bauprojekt nach dem 31.08.2018 und vor dem 01.01.2022 gestellt worden ist. Ist keine Baugenehmigung erforderlich, muss in diesem Zeitfenster die Bauanzeige getätigt worden sein. Das Bundesfinanzministerium hat diese zeitliche Fördervoraussetzung nun auch auf Mietwohnungen übertragen, die nach den baurechtlichen Vorschriften weder eines Bauantrags noch einer Bauanzeige bedürfen. Für diese Objekte kann die Sonderabschreibung beansprucht werden, wenn nach dem 31.08.2018 und vor dem 01.01.2022 mit der **Bauausführung** begonnen worden ist.

Mit freundlichen Grüßen