

# Verluste beim Verfall einer Option

Beim Erwerb einer Option liegen auch dann Verluste aus Kapitalvermögen vor, wenn der Erwerber die Option verfallen lässt (entgegen dem BMF). Im Übrigen ist das Werbungskostenabzugsverbot des § 20 Abs. 9 EStG verfassungsgemäß, so das BFH-Urteil vom 12.01.2016, IX R 48/14, veröffentlicht am 02.03.2016.



Zu entscheiden war, ob durch das Verfallenlassen von Aktienkaufoptionen ein steuerlich abzugsfähiger Verlust aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen ist. Außerdem war streitig, ob Kreditzinsen zur Refinanzierung von Kapitalanlagen als Werbungskosten abziehbar sind. Die Entscheidung ging zur Rechtslage ab 01.01.2009.

### Der BFH entschied gegen die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung.

Das Verfallenlassen einer Option ist danach als steuerbar zu behandeln und mangels Einnahmen ein Verlust in Höhe der Anschaffungskosten. Das Verfall-

lassen einer Option erfüllt den Tatbestand des § 20 Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a EStG (Termingeschäfte). Die vergeblich für den Erwerb von Optionen aufgewandten Anschaffungskosten sind Aufwendungen, die im unmittelbaren sachlichen Zusammenhang mit dem Termingeschäft stehen und deshalb bei der Ermittlung des Gewinns (oder Verlusts) abzuziehen sind. Die Anschaffung einer Option und der Ausgang des Optionsgeschäfts müssen bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise grundsätzlich als Einheit betrachtet werden. § 20 Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a EStG ist daher dahingehend zu interpretieren, dass einen

"Vorteil" aus einem Termingeschäft (Option) derjenige "erlangt", der mit dem Erwerb der Option das (bedingte) Recht auf einen Barausgleich erwirbt, gleichgültig ob er den Barausgleich bei einer günstigen Wertentwicklung durchführt oder ob er bei einer ungünstigen Wertentwicklung das Recht verfallen lässt. Das Werbungskostenabzugsverbot nach § 20 Abs. 9 EStG steht dem Abzug der Optionsprämien nicht entgegen. Denn § 20 Abs. 4 S. 5 EStG geht als Sondervorschrift für die bei einem Termingeschäft angefallenen Aufwendungen dem grundsätzlichen Abzugsverbot vor.

### Neue Rechtsprechung

Für die Kreditzinsen für die Anschaffung von Kapitalanlagen greift allerdings das Werbungskostenabzugsverbot des § 20 Abs. 9 EStG ein. Der BFH weist dazu auf ein neueres Urteil (BFH v. 01.07.2014, VIII R 53/12, BStBl II 2014, 975). An der Verfassungsmäßigkeit dieser Regelung bestehen für Finanzierungskosten keine Zweifel. Die frühere Rechtsprechung ist mit der Einführung der Abgeltungssteuer ab 2009 und dem geänderten Gesetzeswortlaut überholt.

Bernd Maisenbacher, Steuerberater  
bmaisenbacher@mhp-kanzlei.de



# Pensionsrückstellungen: Eine immer höhere Last in der Bilanz

Als Reaktion auf die Belastung der Unternehmen durch die handelsrechtliche „Zinsschmelze“ und um die Attraktivität der betrieblichen Altersversorgung mittels Direktzusagen nicht weiter zu gefährden, hat das Bundeskabinett am 27.01.2016 eine Verlängerung des Zeitraums für die Durchschnittsbildung von sieben auf zehn Jahre für die Zinsermittlung beschlossen. Der Bundesrat hat am 26.02.2016 dem Gesetz zugestimmt. Das Umsetzungsgesetz zur Wohnimmobilienkreditrichtlinie, in welchem die Neuregelung integriert ist, trat zum 21.03.2016 in Kraft.

### Die wichtigsten Punkte der Neuregelung sind:

- Verlängerung der Durchschnittsbetrachtung für die Bewertung von Pensionsrückstellungen (im HGB als sog. „Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen“ bezeichnet) von sieben auf zehn Jahre.
- Für die Bewertung vergleichbarer langfristig fälliger Verpflichtungen (z. B. Altersteilzeitverpflichtungen, Leistungen bei Dienstjubiläen, Lebensarbeitszeitkonten etc.) soll es dagegen beim Rechnungszins bei der bisherigen Durchschnittsbildung über sieben Jahre bleiben.
- Der Unterschiedsbetrag aus der Bewertung der Verpflichtung mit dem neuen durchschnittlichen Marktzins von zehn Jahren und

der bisherigen Regelung von sieben Jahren ist zu jedem Stichtag neu zu ermitteln und wird mit einer Ausschüttungssperre belegt. Demnach dürfen Gewinne lediglich dann ausgeschüttet werden, wenn die nach der Ausschüttung verbleibenden frei verfügbaren Rücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags mindestens dem Unterschiedsbetrag entsprechen. Dieser ist im Anhang oder unter der Bilanz anzugeben. Ist der Unterschiedsbetrag negativ, entfällt die Ausschüttungssperre für dieses Geschäftsjahr.

- Die Neuregelung ist erstmals für nach dem 31.12.2015 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden. Diejenigen Unternehmen, die ihren Jahresabschluss 2015 noch nicht aufgestellt haben, erhalten ein Wahlrecht, die Neuregelung bereits zum 31.12.2015 anzuwenden. Die Vorschriften zur Parallelbewertung zur Bemessung der Ausschüttungssperre sind für diesen Fall entsprechend zu beachten.
- Für den Konzernabschluss nach HGB gilt die Regelung analog.
- Mittelgroße und große Kapitalgesellschaften haben zur Erläuterung der Ausübung der Anwendung des Wahlrechts gleichfalls Angaben im Anhang zu machen.

Das oben genannte Wahlrecht bietet Ihnen die Chance, bereits im Jahresabschluss 2015 die Rückstellung für Pensionen moderater darzustellen und die Eigenkapitalquote zu erhöhen.

Thomas Apitz, Steuerberater, tapitz@mhp-kanzlei.de

MAISENBACHER  
HORT  
PARTNER

INFORMATIONEN · STEUERN · RECHT · AKTUELLE RECHTSPRECHUNG · EDV · IMMOBILIEN · STEUERTERMINNE

# MHP NACHRICHTEN

Steuerberater | Rechtsanwalt  
Karlsruhe · Baden-Baden · Landau

# Photovoltaikanlagen nachrüsten

Im Rahmen des KfW-Programms „Erneuerbare Energien Speicher“ können ab dem 01.03.2016 wieder Anträge zur Finanzierung von Batteriespeichern in Verbindung mit einer Photovoltaikanlage gestellt werden.

Das KfW-Programm unterstützt hierbei durch zinsgünstige Darlehen und Tilgungszuschüsse die Finanzierung von Batteriespeichersystemen, welche zusammen mit einer an das elektrische Netz angeschlossenen Photovoltaikanlage betrieben werden. Die geförderten Systeme sollen die Integration von kleinen bis mittelgroßen Photovoltaikanlagen in das Stromnetz weiter verbessern.

Anträge können neben freiberuflich Tätigen und Unternehmen der gewerblichen Wirtschaft, deren Anteile sich mehrheitlich in Privatbesitz befinden, auch natürliche Personen stellen, die den durch die Photovoltaikanlage erzeugten Strom ganz

oder teilweise einspeisen. Landwirte sind allerdings im neu aufgelegten Förderprogramm nicht mehr antragsberechtigt. Neben der Neuerrichtung einer Photovoltaikanlage mit einem stationären Batteriespeicher wird ebenfalls die Nachrüstung von bereits bestehenden Anlagen mit einem Batteriespeicher gefördert. Voraussetzung ist, dass diese nach dem 31.12.2012 in Betrieb genommen wurde. Zudem darf die Photovoltaikanlage eine Leistung von 30 kWp nicht überschreiten.

Neben diesen grundlegenden technischen Anforderungen an die Anlage, sollte ebenfalls beachtet werden, dass die für die Förderung maximale Leistungsabgabe der Photovoltaikanlage



am Netzanschlusspunkt auf 50 % der installierten Leistung begrenzt ist. Die Verpflichtung zur Leistungsbegrenzung besteht während der gesamten (Rest-) Lebensdauer der Anlage, mindestens jedoch 20 Jahre. Auch im Falle einer Außerbetriebnahme des Batteriespeichers ändert sich an dieser Verpflichtung nichts. Nicht för-

derberechtigt sind weiterhin Eigenbauanlagen, Prototypen und gebrauchte Anlagen. Eine Kombination des Programms „Erneuerbare Energien Speicher“ mit anderen KfW- oder ERP-Programmen ist nicht möglich.

Johannes Gieringer  
jgieringer@mhp-kanzlei.de  
Bachelor of Arts | BWL Steuern  
und Prüfungswesen

## EDITORIAL

Unsere erste Ausgabe 2016 steht ganz im Lichte der Umsatzsteuer.

Hier informieren wir Sie kurz über Änderungen, strittige Rechtsfragen aber auch Klarstellungen. Neue Grenzen zur Bilanzierung, Förderung von Batteriespeichern bei Photovoltaikanlagen, steuerliche Behandlung beim Verfalllassen von Aktienoptionen sowie Handlungsmöglichkeiten bei vorhandenen Pensionsrückstellungen in der Bilanz runden unsere Ausgabe ab.

Ihr MHP-Team

# Bilanzierung oder Einnahmen-Überschuss-Rechnung?

Für Gewerbetreibende, insbesondere Einzelunternehmer gelten Umsatz- und Gewinn Grenzen, die über die Art der Gewinnermittlung entscheiden. Bis zum Jahr 2015 galt die Umsatzgrenze von 500.000 EUR und die Gewinngrenze von 50.000 EUR, wonach der Gewerbetreibende statt einer Bilanz, eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung erstellen konnte.

### Neuerungen hierzu ab dem Jahr 2016

Die Grenzen wurden beim Umsatz auf 600.000 EUR und beim Gewinn auf 60.000 EUR angepasst. Wenn also diese Grenzen dauerhaft nicht überschritten werden, also auch voraussichtlich nicht in den Folgejahren, kann von der Bilanzierung auf Antrag auf die Einnahmen-Überschuss-Rechnung umgestellt werden. In Einzelfällen hat dies den

Vorteil, dass erleichternde Aufzeichnungspflichten gelten und darüber hinaus der Jahresabschluss etwas einfacher zu erstellen ist. Auf die Kosten für die Erstellung des Jahresabschlusses muss dies nicht unmittelbar Auswirkungen haben, da die Umstellung von Bilanzierung auf Einnahmen-Überschuss-Rechnung entsprechenden Aufwand verursacht.

Die Sinnhaftigkeit einer solchen Umstellung können Sie gerne mit dem für Sie zuständigen Steuerberater erörtern.

Steffen Hört, Steuerberater  
short@mhp-kanzlei.de



# Umsatzsteuer-Änderungen 2016

Anders als 2015 ist der 01.01.2016 kein entscheidender Stichtag, da die meisten Änderungen bereits vorher in Kraft getreten sind bzw. sich erst im Laufe des Jahres ergeben werden.

## Zeitpunkt der Steuerentstehung beim unrichtigen bzw. unberechtigten Steuerausweis

Wer Umsatzsteuer unrichtig (z. B. zu hoch oder trotz Steuerbefreiung oder unberechtigt) in einer Rechnung ausweist, schuldet diese nach § 14c UStG. Diese „Umsatzsteuer“ entstand bisher beim unrichtigen Steuerausweis zu dem Zeitpunkt, zu dem auch die Steuer für die betreffende Leistung entstand, spätestens bei Ausgabe der Rechnung. Nach § 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG n.F. ist jetzt sowohl beim unrichtigen als auch beim unberechtigten Steuerausweis nur noch der Zeitpunkt der Ausgabe der Rechnung maßgeblich.

Ein unrichtiger (zu hoher) Steuerausweis kann mittels einer berichtigten Rechnung korrigiert werden, allerdings muss der leistende Unternehmer den (bereits vereinnahmten) Mehrbetrag an den Leistungsempfänger zurückzahlen. Vorher ist keine Korrektur möglich.

## Reverse Charge bei Betriebsvorrichtungen

Bei bestimmten Bauleistungen kommt es nach § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG zur Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger (Reverse-Charge-Verfahren), sofern dieser selbst nachhaltig Bauleistungen erbringt. Zu den Bauwerken können nach Auffassung der Finanzverwaltung auch sog. Betriebsvorrichtungen zählen. Als Betriebsvorrichtungen gelten danach auch Einbauten, wenn sie in einem Gebäude oder Bauwerk installiert sind und nicht bewegt werden können, ohne das Ge-

bäude oder Bauwerk zu zerstören oder zu verändern. Somit bleibt es bei Bauleistungen im Zusammenhang mit Betriebsvorrichtungen regelmäßig bei der Umkehr der Steuerschuldnerschaft. Betroffen sind insbesondere Solaranlagen.

## Reverse Charge bei Leistungen an die öffentliche Hand

Für den leistenden Unternehmer ist oft schwer erkennbar, ob der Leistungsempfänger eine Leistung für sein Unternehmen bezieht oder nicht. Daher gilt das Reverse-Charge-Verfahren regelmäßig auch dann, wenn Leistungen für den nichtunternehmerischen Bereich bezogen werden. Für juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR) neu und passt sie an unionsrechtliche Vorgaben (Art. 13 MwStSystRL) an. Bisher waren jPdöR nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art (BgA) unternehmerisch tätig. Im neuen § 2b UStG werden jetzt die hoheitlichen Tätigkeiten aus dem unternehmerischen Bereich ausgeklammert, sofern es dadurch nicht zu (größeren) Wettbewerbsverzerrungen kommt.

## Reverse Charge bei der Lieferung bestimmter edler und unedler Metalle

Ebenfalls im Rahmen des Steueränderungsgesetzes 2015 wurde Nr. 3 der Anlage 4 zum UStG präziser gefasst.



## Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand

Das Steueränderungsgesetz 2015 regelt die Umsatzbesteuerung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR) neu und passt sie an unionsrechtliche Vorgaben (Art. 13 MwStSystRL) an. Bisher waren jPdöR nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art (BgA) unternehmerisch tätig. Im neuen § 2b UStG werden jetzt die hoheitlichen Tätigkeiten aus dem unternehmerischen Bereich ausgeklammert, sofern es dadurch nicht zu (größeren) Wettbewerbsverzerrungen kommt.

Um den jPdöR den Umstieg auf das neue Recht zu erleichtern, wurde eine Übergangsregelung geschaffen: Danach gilt das alte Recht (§ 2 Abs. 3 UStG) für das Jahr 2016 weiter. Ab 2017 gilt dann grundsätzlich das neue Recht (§ 2b UStG). Die jPdöR haben jedoch die Möglichkeit, das alte Recht bis einschließlich 2020 weiter anzuwenden. Das Wahlrecht müssen sie durch Abgabe einer Erklärung gegenüber dem Finanzamt bis Ende 2016 ausüben. Es kann nur einheitlich für alle Tätigkeitsbereiche bzw. Leistungen ausgeübt werden. Ein Widerruf ist mit Wirkung ab dem Folgejahr möglich.

## Vorsteuervergütung für Drittlandsunternehmer

Die Vorsteuervergütung für Unternehmer aus Drittländern ist ab 01.07.2016 nur noch elektronisch über das Bundeszentralamt für Steuern möglich. Nur in Härtefällen wird auf Antrag auch noch ein „Papier-Antrag“ akzeptiert. Dieser muss dann eigenhändig unterschrieben sein.

## Umsatzsteuerliche Organschaft

Der EuGH hat in seinem Urteil vom 16.07.2015 (C-108/14, C-109/14) zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft entschieden, dass es nur dann mit Unionsrecht vereinbar ist, dass Deutschland Personengesellschaften als Organgesellschaften ausschließt, wenn diese Einschränkung zur Vermeidung von Steuerhinterziehung notwendig ist. Auch das nach deutschem Recht erforderliche Über- und Unterordnungsverhältnis steht unter diesem Vorbehalt. Dies könnte erhebliche Auswirkungen auf das Recht der umsatzsteuerlichen Organschaft haben.

## Aufteilung von Vorsteuern bei Grundstücken

Für weiteren Anpassungsbedarf könnte der EuGH mit der Entscheidung in der Rechtssache „Rey“ (C-332/14) sorgen. In

dem Verfahren geht es einmal mehr um das Dauerbrenner-Thema der Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Grundstücken (Umsatzschlüssel oder Flächenschlüssel? Richtige Berechnungsweise?). Stellt sich hier bei der Berechnung des Vorsteuerabzugs heraus, dass der Umsatzsteuerschlüssel günstiger ist, sollte der höhere Vorsteuerbetrag unter Hinweis auf den verwendeten Schlüssel geltend gemacht und bei Ablehnung durch das Finanzamt der Fall offen gehalten werden.

## Gutgläubensschutz ja oder nein

Fraglich ist auch, wie die Entscheidung des BFH angewendet wird (Urteil v. 22.07.2015, V R 23/14). Danach berechtigten Rechnungen mit einer Postfachadresse entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung nicht zum Vorsteuerabzug, wenn unter der angegebenen Adresse keine wirtschaftliche Aktivität entfaltet wird. Völlig gegensätzlich hierzu ist das EuGH-Urteil vom 22.10.2015 in der Rechtssache PPUH Stehcomp. Da gewährte der EuGH aus Rechnungen eines Strohmans (nicht existenten Lieferers) den Vorsteuerabzug aufgrund guten Glaubens. Es bleibt abzuwarten, welche Schlüsse der BFH aus dem EuGH-Urteil zieht.

## Haupt- und Nebeneinkünfte bei Vermietungen

Um die Frage, ob Versorgungsleistungen (Energie, Wärme, Wasser, Abfallentsorgung) an Mieter als Nebenleistungen zur Vermietung, als eigenständige Hauptleistungen oder als Teil einer einheitlichen Gesamtleistung anzusehen sind, ist nach dem EuGH nach den Gesamtumständen des Einzelfalles zu beurteilen, die wiederum durch die nationalen Gerichte zu beurteilen seien (EuGH, Urteil v. 27.9.2012, C-392/11). In einem weiteren Verfahren hat der EUGH nun weitere Kriterien

für eine einheitliche Leistung bei der Vermietung von Grundstücken aufgestellt (EuGH, Urteil v. 16.04.2015, C-42/14). Diese sind nicht in jedem Fall mit der deutschen Verwaltungsmeinung vereinbar. Da Auswirkungen auf die Nebenkostenabrechnung zu erwarten sind, sollte die weitere Entwicklung verfolgt werden.

## Reihengeschäfte

Der BFH hatte in 2015 neue Regeln hinsichtlich der Zuordnung der bewegten Lieferung aufgestellt (BFH, Urteile v. 25.02.2015, XI R 15/14 und XI R 30/13). Mittlerweile liegt hierzu ein Referenten-Entwurf vor, welcher grob folgende Regelungen beinhaltet:

Voraussetzung für ein Reihengeschäft ist demnach die Unmittelbarkeit des Gelangens der Ware vom Abgangsort zum Bestimmungsort, bei der nur ein Unternehmer in der Kette die Transportverantwortung innehaben kann. Liegt die Transportverantwortung bei mehreren beteiligten Unternehmern liegt in der Regel kein Reihengeschäft mehr vor, sondern eine sogenannte gebrochene Beförderung/Versendung, welche einzeln zu beurteilen wären.

Es bleibt dabei, dass wenn der erste Unternehmer oder der letzte Unternehmer der Kette befördert/versendet seine Lieferung bzw. die Lieferung an ihn die bewegte und somit ggfs. steuerfreie Lieferung ist.

Auch bleibt es bei der Vermutung, dass bei der Transportverantwortung eines „mittleren Unternehmers“ die Beförderung an ihn die bewegte Lieferung ist. Allerdings kann nunmehr der mittlere Unternehmer bei Verwendung einer Umsatzsteueridentifikationsnummer des Warenabgangsstaates im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses vereinfacht seine Lieferung als bewegte und somit ggfs. steuer-

freie innergemeinschaftliche Lieferung behandeln. Im Falle der Ausfuhr bzw. bei Einfuhr kann die Vermutung durch die Eigenschaft als zollrechtlicher Ausführer bzw. als Abfertiger vereinfacht belegt werden.

## Änderungen im Umsatzsteuerrecht anderer Mitgliedstaaten

- Zum 01.01.2016 gibt es Steuer-satzänderungen u. a. in
  - Österreich (Erhöhung des ermäßigten Steuersatzes für bestimmte Umsätze von 10 % auf 13 %; Aufhebung des Zwischensatzes von 12 %),
  - Norwegen (Erhöhung des ermäßigten Steuersatzes von 8 % auf 10 %) und
  - Rumänien (Senkung des Normalsteuersatzes von 24 % auf 20 %).

In Italien wurde die ursprünglich zum 01.01.2016 geplante Erhöhung des Normalsteuersatzes von 22 % auf 24 % um ein Jahr verschoben. Der ermäßigte Steuersatz soll sich 2017 von 10 % auf 13 % erhöhen.

Frankreich senkt seine Lieferschwelle für die Versandhandelsregelung zum Jahreswechsel von 100.000 EUR auf 35.000 EUR.

Bernd Malsenbacher, Steuerberater  
bmalsenbacher@mhp-kanzlei.de

## Fortbildung



Kerstin Bullinger hat die Prüfung zur Fachassistentin für Lohn und Gehalt bestanden.  
kbullinger@mhp-kanzlei.de



Jan Grünfelder hat die Prüfung zum Bilanzbuchhalter bestanden.  
jgruenfelder@mhp-kanzlei.de

## Herzlichen Glückwunsch zur bestandenen Prüfung!

## IMPRESSUM:

MHP Nachrichten ist ein kostenloser Service. Die Verfasser übernehmen keine Gewähr für die Richtigkeit der übermittelten Informationen. Bitte beachten Sie, dass diese Informationen eine Beratung im Einzelfall nicht ersetzen können.  
Herausgeber: Malsenbacher, Hort & Partner, Steuerberater Rechtsanwältin, Rintheimer Str. 63a, 76131 Karlsruhe, Ansprechpartner (V.i.S.d.P.): Thomas Apitz, Gestaltung: 8-Sprung GmbH, 76530 Baden-Baden Fotos: www.istockphoto.com Druck: GMedia, Bismarckstr. 16, 76287 Rheinstetten Erscheinungstermin: 08.04.2016

## Steuertermine April, Mai, Juni 2016

- 11.04. Umsatzsteuer, Lohnsteuer mit SolZ und KiSt
- 22.04. Abgabe Beitragsnachweise
- 27.04. Fälligkeit Sozialversicherungsbeiträge
- 10.05. Umsatzsteuer, Lohnsteuer mit SolZ und KiSt
- 17.05. Gewerbesteuer und Grundsteuer
- 23.05. Abgabe Beitragsnachweise
- 27.05. Fälligkeit Sozialversicherungsbeiträge
- 31.05. Abgabe Einkommensteuer-, Umsatzsteuer-, und Gewerbesteuererklärung
- 10.06. Umsatzsteuer, Lohnsteuer mit SolZ und KiSt, Einkommensteuer
- 23.06. Abgabe Beitragsnachweise
- 28.06. Fälligkeit Sozialversicherungsbeiträge

