

68. Düsseldorfer Steuerfachtagung

13. Februar 2017

Thema 4

**Maßnahmen zum Ausgleich von
Mehrergebnissen aus
Betriebsprüfungen –
Neuausübung von Wahlrechten und
Bildung von
Investitionsabzugsbeträgen**

Referent:

**Dr. Stephanie Thomas, RA´in
StB´in**

Kommentator:

**Regierungsdirektor Dr. Peter
Heinemann**

Maßnahmen zum Ausgleich von Mehrergebnissen aus Betriebsprüfungen

A. Sachverhalt

I. Ausgangslage

S-GmbH:

- Kfz-Werkstatt
- Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr
- S als alleiniger Anteilseigner, Geschäftsführer

31.12.2011:

- steuerliches BV 210.000 €

Maßnahmen zum Ausgleich von Mehrergebnissen aus Betriebsprüfungen

A. Sachverhalt

I. Ausgangslage

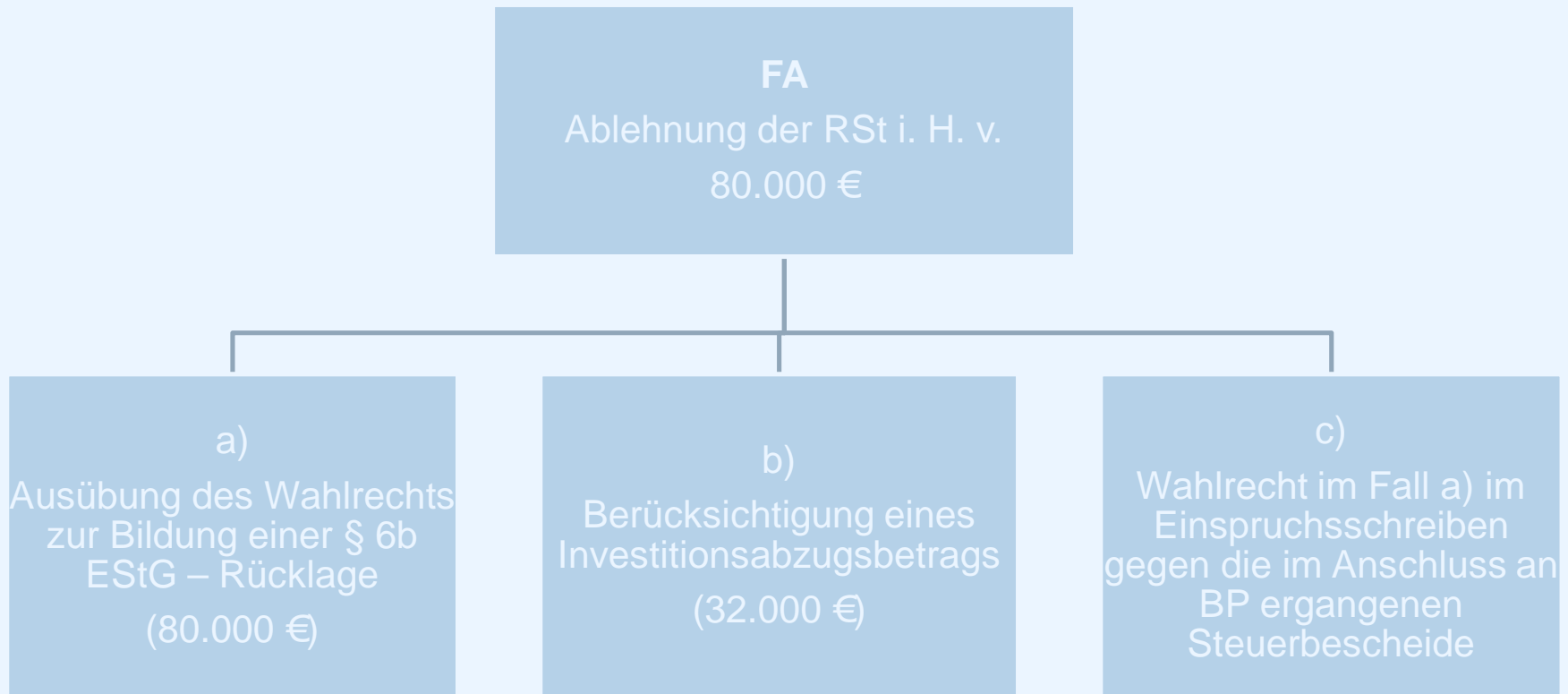


Maßnahmen zum Ausgleich von Mehrergebnissen aus Betriebsprüfungen

A. Sachverhalt

II. Fallgestaltungen

Fall 1: Betriebsprüfung und Schlussbesprechung im Jahr 2015, WJ 2011

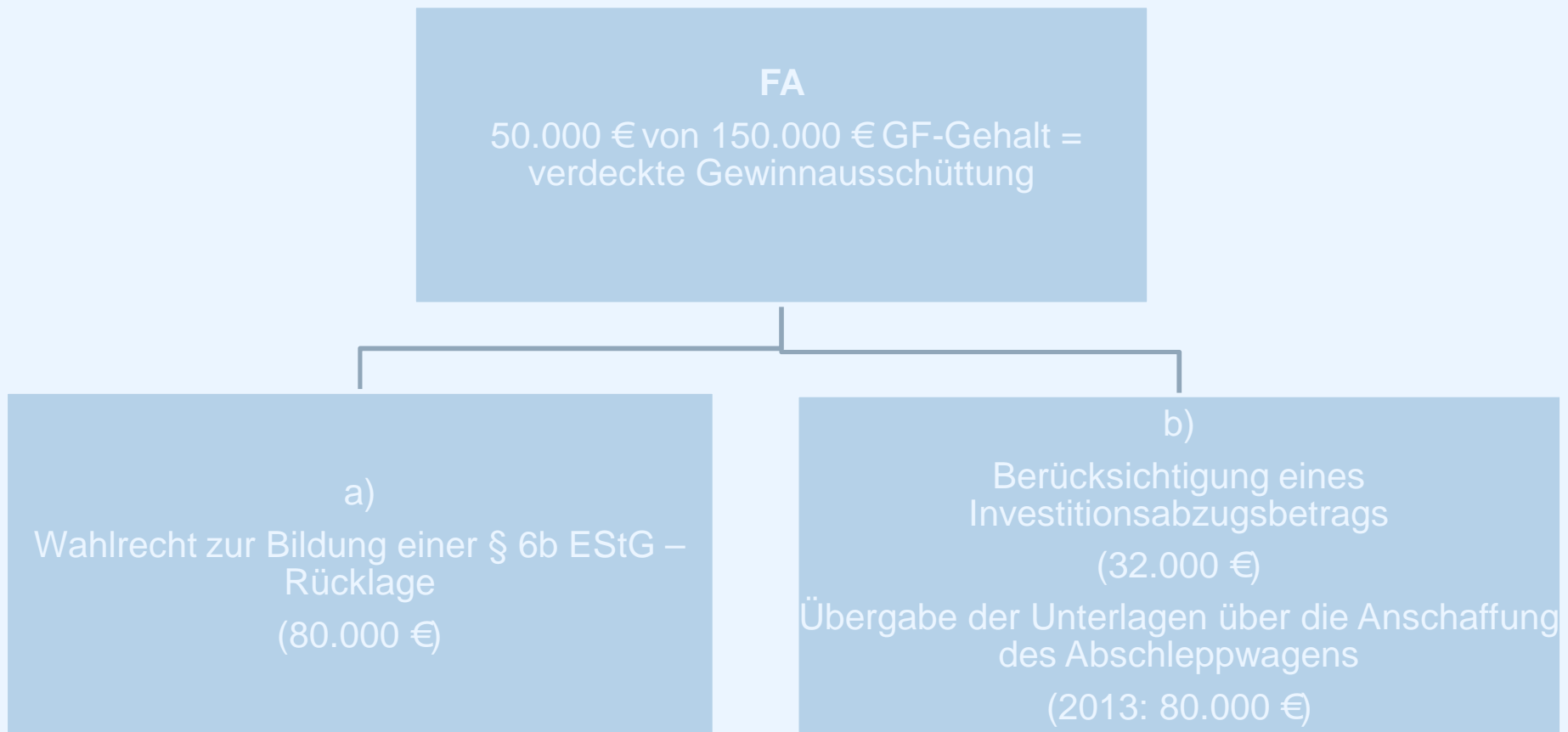


Maßnahmen zum Ausgleich von Mehrergebnissen aus Betriebsprüfungen

A. Sachverhalt

II. Fallgestaltungen

Fall 2: Betriebsprüfung und Schlussbesprechung im Jahr 2015, WJ 2011

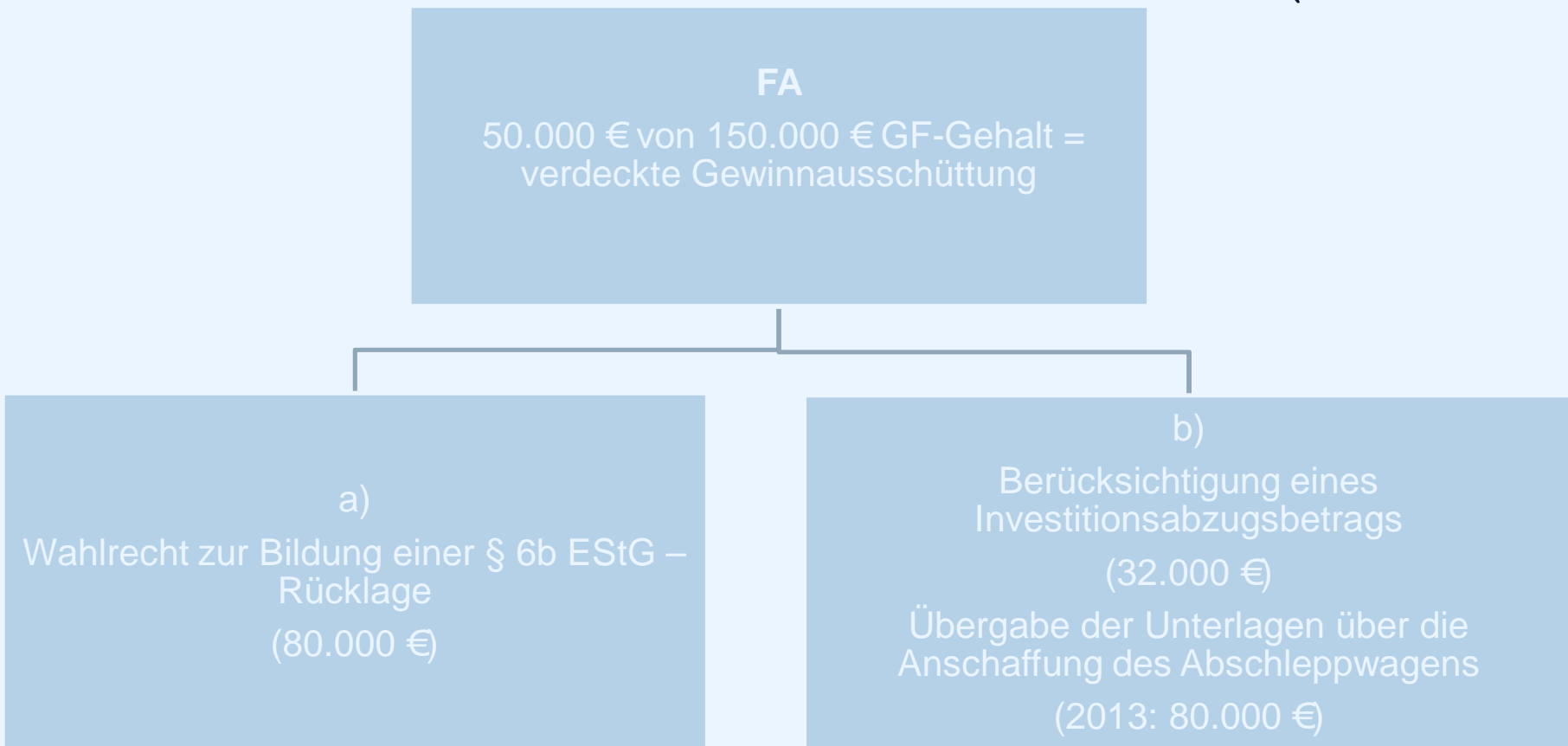


Maßnahmen zum Ausgleich von Mehrergebnissen aus Betriebsprüfungen

A. Sachverhalt

II. Fallgestaltungen

Fall 3: Betriebsprüfung und Schlussbesprechung im Jahr 2017  WJ 2011

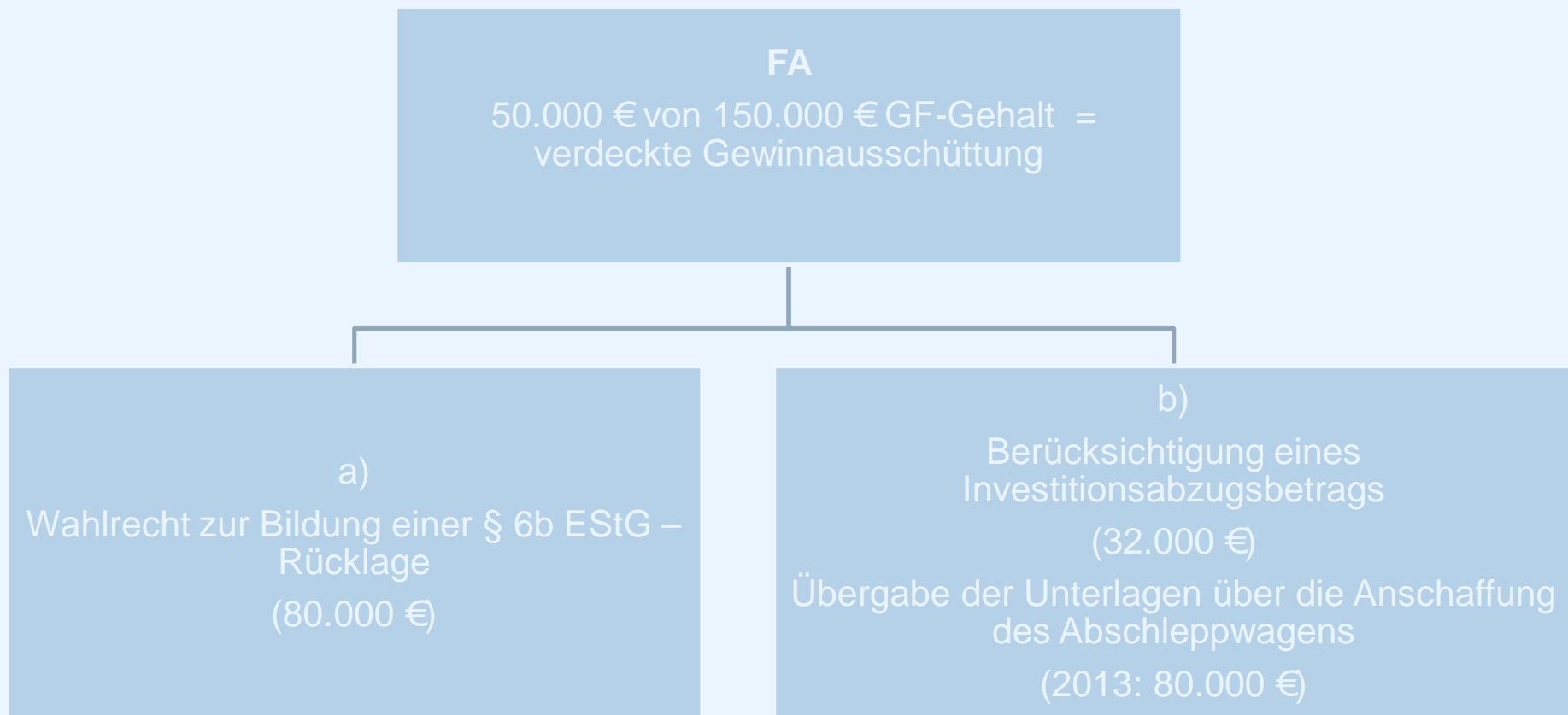


Maßnahmen zum Ausgleich von Mehrergebnissen aus Betriebsprüfungen

A. Sachverhalt

II. Fallgestaltungen

Fall 4: Betriebsprüfung 2020  **sowie WJ 2016** 



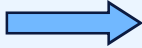
Maßnahmen zum Ausgleich von Mehrergebnissen aus Betriebsprüfungen

B. Lösungshinweise

I. Vorbemerkung

Fallgestaltung :

Handlungsoptionen während oder im Anschluss an eine BP zum Ausgleich von Mehrergebnissen und mithin zur Vermeidung von Zinsen

Ergebnis BP  Erhöhung des steuerlichen Gewinns

- Verzinsung: 6 % p.a.
- Zinslauf: 15 Monate nach Ablauf des Veranlagungszeitraums

Maßnahmen zum Ausgleich von Mehrergebnissen aus Betriebsprüfungen

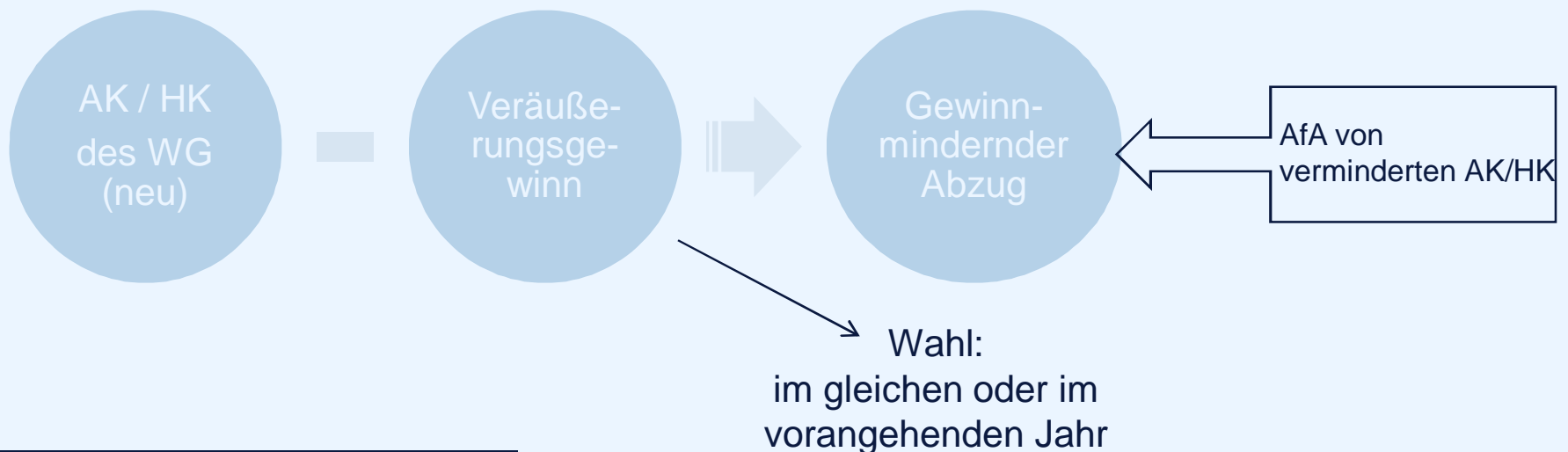
B. Lösungshinweise

I. Vorbemerkung – Fortsetzung

1. Möglichkeit: Bildung einer § 6b EStG – Rücklage

Zweck: Steuerfreie Übertragung stiller Reserven, die bei Veräußerung bestimmter WG des AV aufgedeckt werden, auf andere bestimmte WG

Gewinnmindernder Abzug:



Maßnahmen zum Ausgleich von Mehrergebnissen aus Betriebsprüfungen

B. Lösungshinweise

I. Vorbemerkung – Fortsetzung

Kein Abzug:

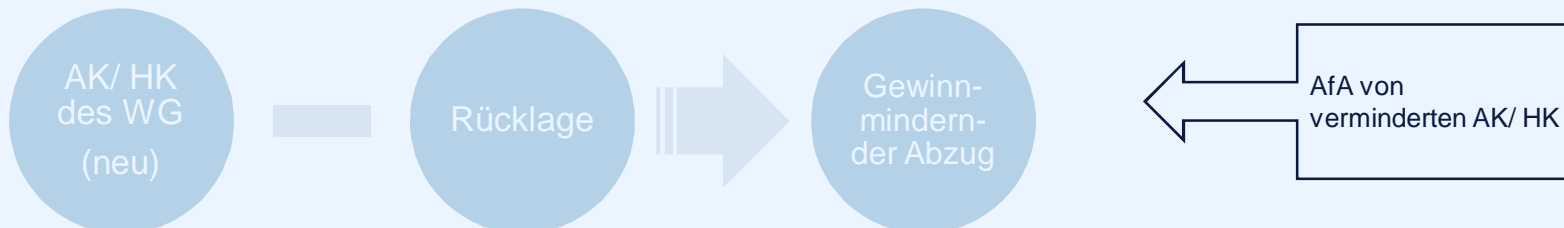
Bildung einer Rücklage

- gewinnmindernd
- im Jahr der Veräußerung
- i.H.d. Veräußerungsgewinns

Auflösung der Rücklage

- gewinnerhöhend
- 1) Anschaffung/Herstellung best. WG in den folgenden vier WJ
- 2) keine Anschaffung/ Herstellung best. WG in den folgenden vier WJ
- 3) Fristverlängerung auf sechs WJ, wenn bei der Herstellung von Gebäude zuvor mit der Herstellung begonnen worden ist

Fristgerechte Anschaffung/ Herstellung:



Maßnahmen zum Ausgleich von Mehrergebnissen aus Betriebsprüfungen

B. Lösungshinweise

I. Vorbemerkung – Fortsetzung

- Bilanz:

- Rücklagenbildung in Bilanz des WJ der Veräußerung
- bis zur Einreichung der Bilanz: beliebige Änderung des Ansatzes
- nach der Einreichung der Bilanz: unter den Voraussetzungen einer Bilanzänderung gem. § 4 Abs. 2 S. 2 EStG

- Abgrenzung:

- Bilanzänderung \triangleq Ersatz eines **zutreffenden** Ansatzes durch einen anderen **zutreffenden** Ansatz
- Bilanzberichtigung \triangleq Ersatz eines **fehlerhaften** durch einen **richtigen** Ansatz

- § 4 Abs. 2 S. 2 EStG: Voraussetzungen der Bilanzänderung

- Bilanzänderung im engen zeitlichen u. sachlichen Zusammenhang mit der Bilanzberichtigung
- steuerliche Gewinnauswirkung der Bilanzberichtigung als Grenze

Maßnahmen zum Ausgleich von Mehrergebnissen aus Betriebsprüfungen

B. Lösungshinweise

I. Vorbemerkung – Fortsetzung

2. Möglichkeit: Bildung von Investitionsabzugsbeträgen gem. § 7g EStG



Wesentlicher Unterschied zu der § 6b EStG-Rücklage:

Außerbilanzieller Abzug

Betriebsbezogene Voraussetzungen bei Bilanzierenden:

- kleine u. mittlere Betriebe
- steuerbilanzielles BV: $\leq 235.000 \text{ €}$

Berechnung, Höchstbetrag, Investition:

- Inanspruchnahme bis zur mat. Bestandskraft des jew. Steuerbescheids
- gewinnmindernder Abzug: max. 40 % vss. AK/HK, höchstens 200.000 € (**Wahlrecht**)
- Gewinnerhöhung durch **Hinzurechnung** (bis zu 40 % AK/HK des WG (neu) – max. Abzugsbetrag) (**Wahlrecht**)
- Gewinnminderung durch **Herabsetzung von den AK/HK des WG (neu)** (bis zu 40 % - max. Hinzurechnungsbetrag)
- **AfA**: von den geminderten AK/HK
- **keine gewinnerhöhende Hinzurechnung** bis zum Ablauf des dritten auf das Jahr des Abzugs folgenden WJ → **Rückgängigmachen des Abzugs** im WJ des Abzugs

Maßnahmen zum Ausgleich von Mehrergebnissen aus Betriebsprüfungen

B. Lösungshinweise

I. Vorbemerkung – Fortsetzung

Weitere Voraussetzungen bis einschließlich VZ 2015:

- Investitionsabsicht in begünstigte WG
- Nachweis der Nutzungsabsicht bis zum Ende des auf die Investition folgenden WJ
- Funktionsbenennung der WG und Dokumentation der vss. AK/HK

Ab VZ 2016:

- Wegfall der Investitionsabsicht u. Funktionsbenennung
- Datenfernübertragung: Geltendmachung sämtlicher Wahlrechte

Maßnahmen zum Ausgleich von Mehrergebnissen aus Betriebsprüfungen

B. Lösungshinweise

I. Vorbemerkung – Fortsetzung

Fragestellung:

Unter welchen Voraussetzungen können diese Instrumente genutzt werden, um eine steuerliche Gewinnerhöhung infolge einer Betriebsprüfung zu kompensieren und so auch die zusätzliche Zinsbelastung zu vermeiden oder zu vermindern?

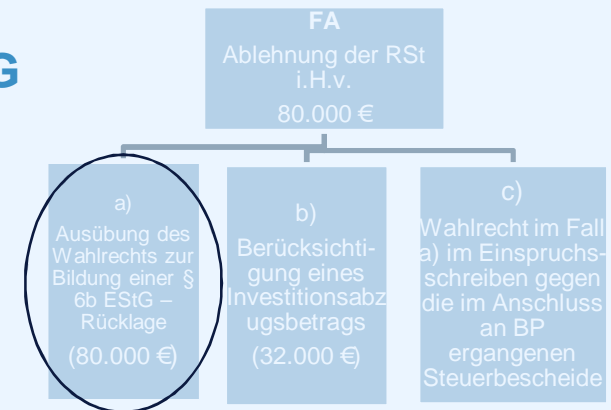
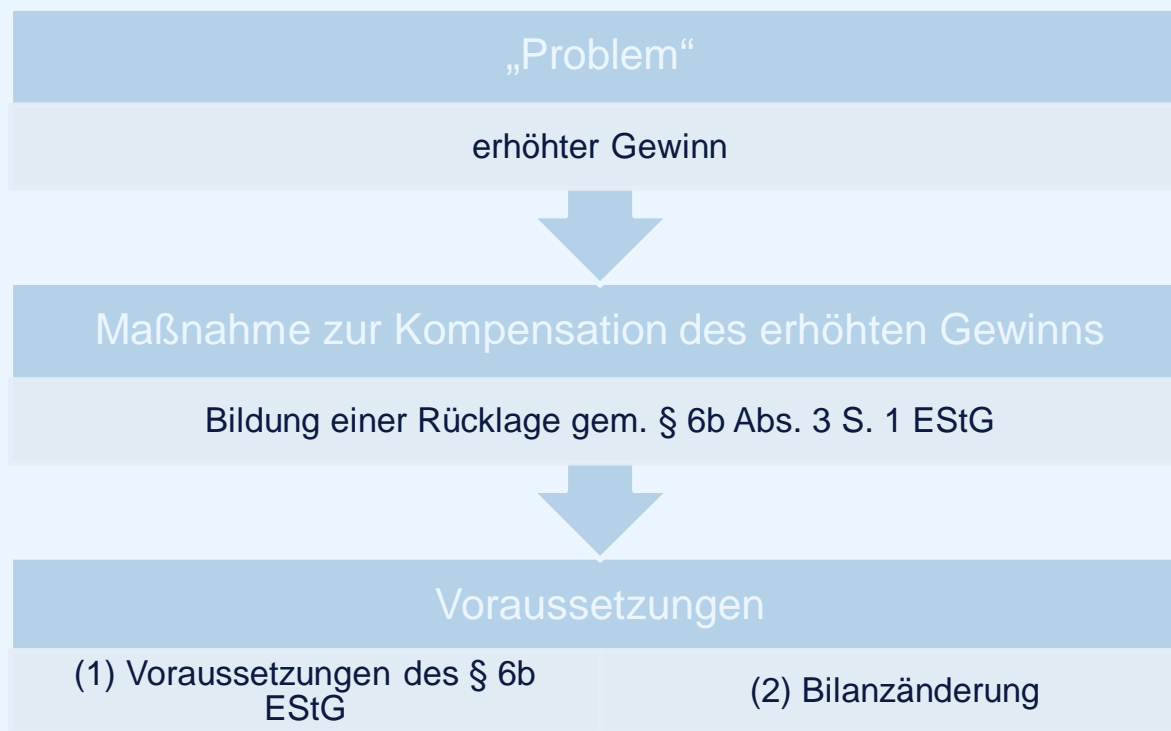
Maßnahmen zum Ausgleich von Mehrergebnissen aus Betriebsprüfungen

B. Lösungshinweise

II. Hinweise im Einzelnen

1. Fall

a) **Bildung einer Rücklage gem. § 6b Abs. 3 S. 1 EStG**

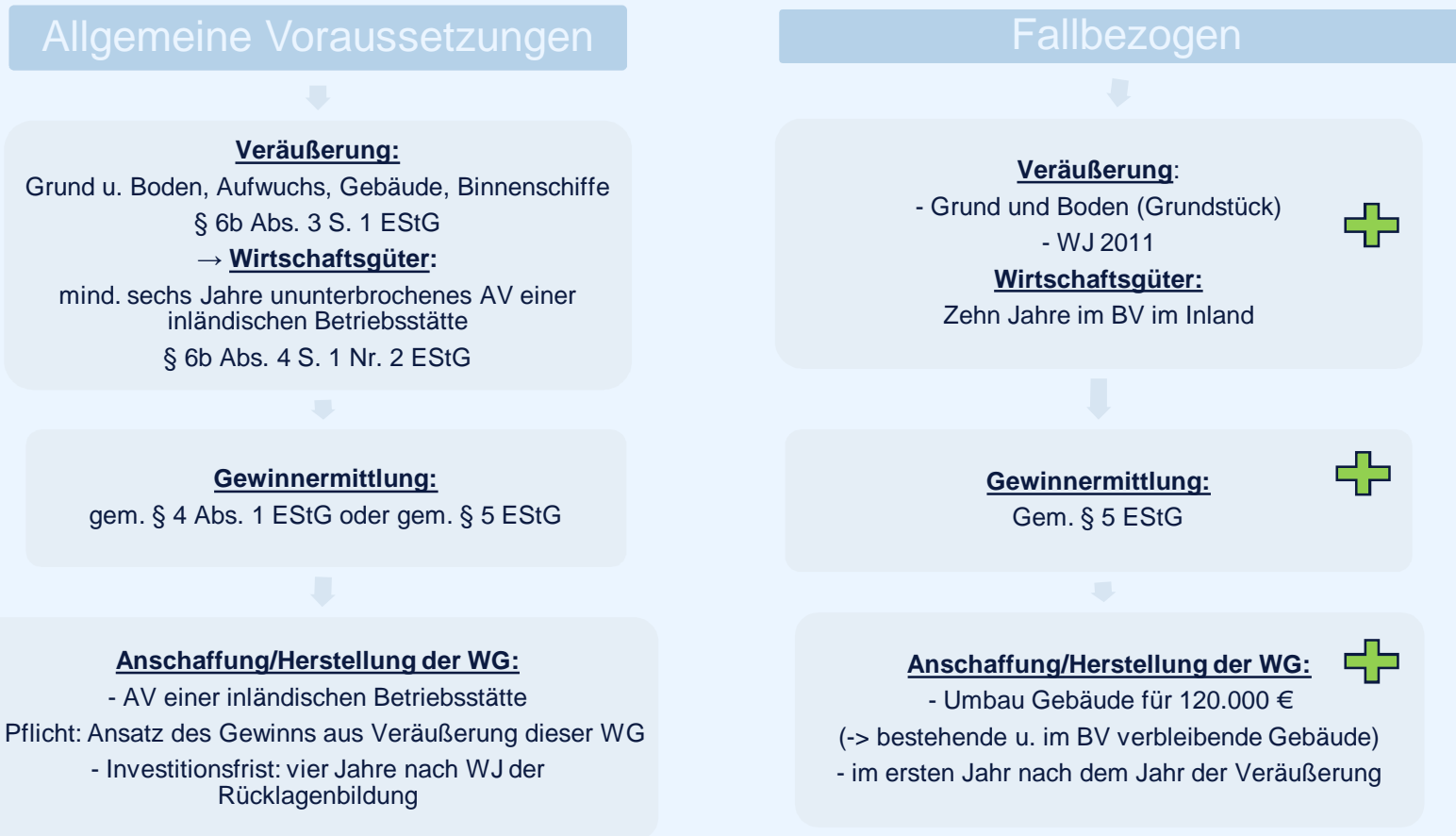


Maßnahmen zum Ausgleich von Mehrergebnissen aus Betriebsprüfungen

B. Lösungshinweise

II. Hinweise im Einzelnen – Fortsetzung

Zu (1) - Voraussetzungen des § 6b EStG:

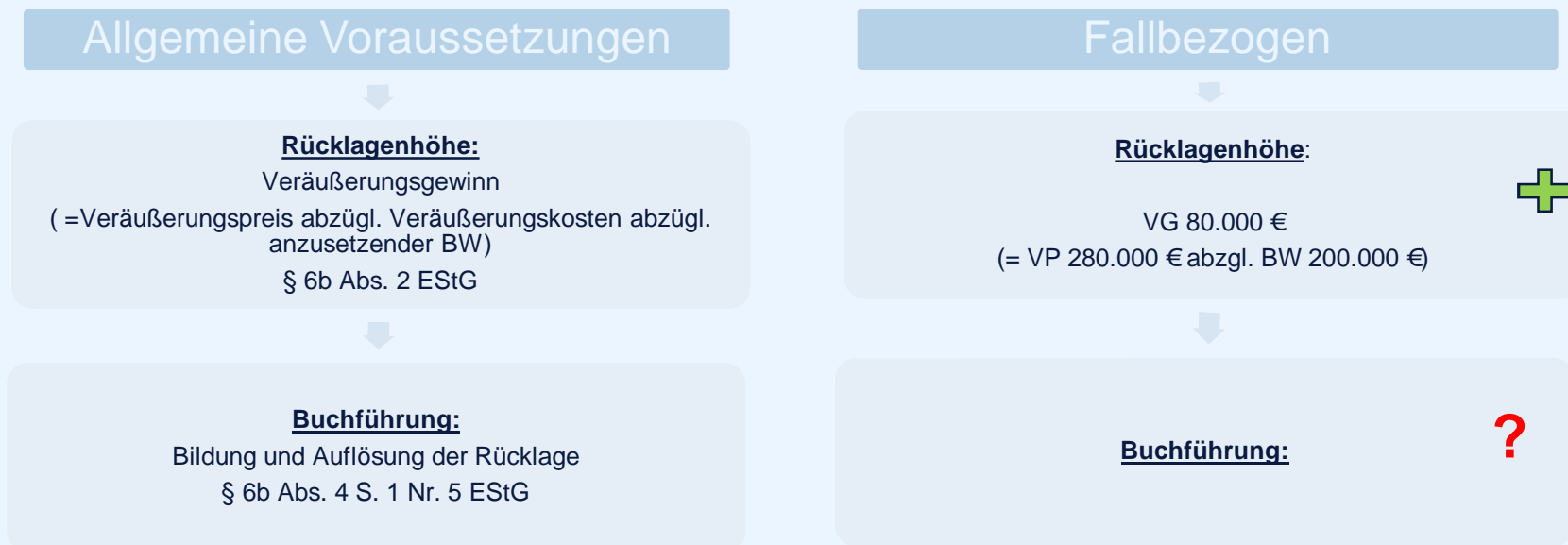


Maßnahmen zum Ausgleich von Mehrergebnissen aus Betriebsprüfungen

B. Lösungshinweise

II. Hinweise im Einzelnen – Fortsetzung

Zu (1) - Voraussetzungen des § 6b EStG:



Maßnahmen zum Ausgleich von Mehrergebnissen aus Betriebsprüfungen

B. Lösungshinweise

II. Hinweise im Einzelnen – Fortsetzung

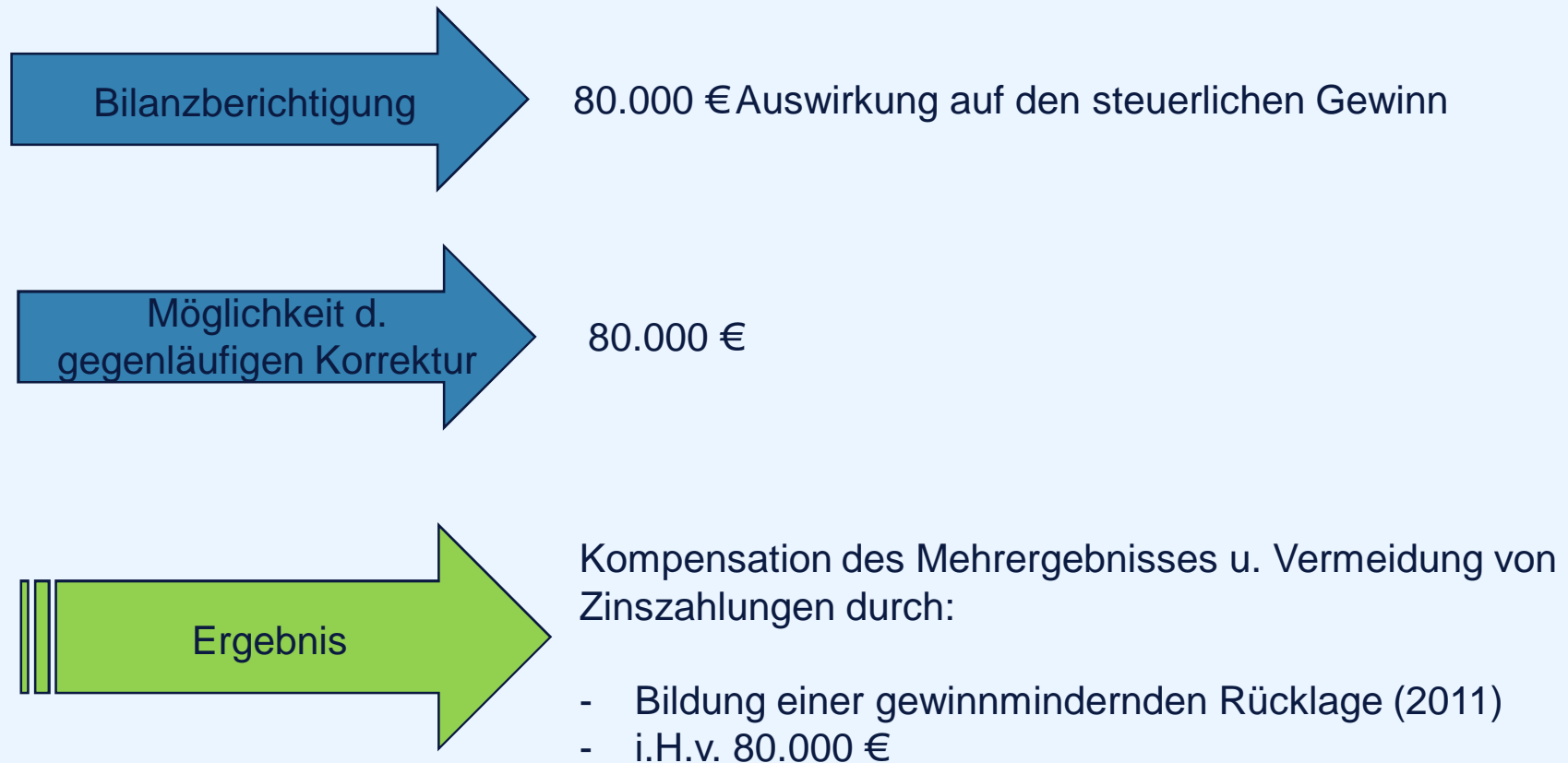
Zu (2) Bilanzänderung:



Maßnahmen zum Ausgleich von Mehrergebnissen aus Betriebsprüfungen

B. Lösungshinweise

II. Hinweise im Einzelnen – Fortsetzung



Maßnahmen zum Ausgleich von Mehrergebnissen aus Betriebsprüfungen

B. Lösungshinweise

II. Hinweise im Einzelnen – Fortsetzung

Hinweis:

– Abzug der Rücklage von den Gebäudeumbaukosten (WJ 2012)

→ Wahlrecht

→ bilanziell

→ Vorliegen der Voraussetzungen einer Bilanzänderung

 Bilanzberichtigung in WJ 2012: Abzug 

 Im Übrigen: Abzug 

– Gewinnerhöhende Auflösung der Rücklage (soweit Bilanzänderung in 2012 nicht in Betracht kommt):

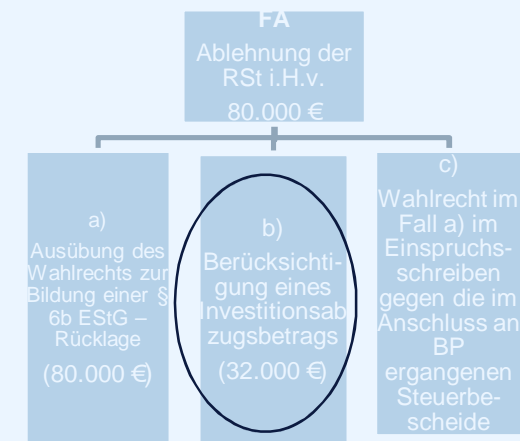
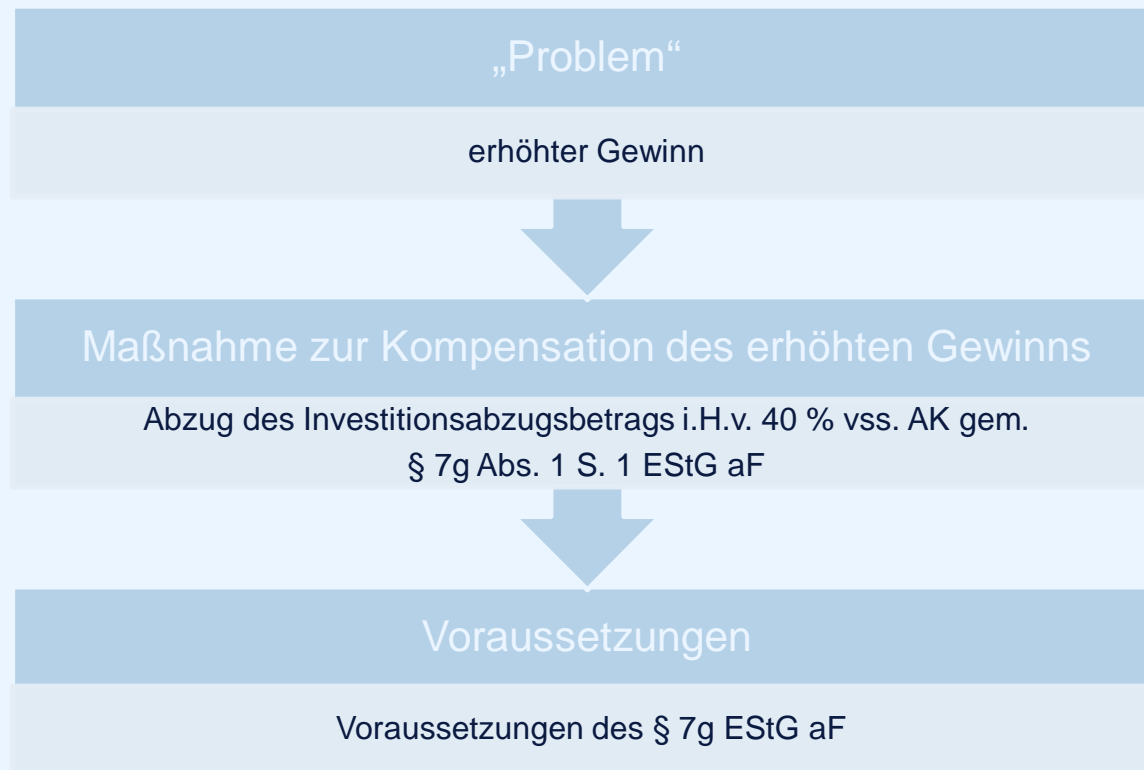
→ mit Ablauf des Investitionszeitraums: Ende 2015

Maßnahmen zum Ausgleich von Mehrergebnissen aus Betriebsprüfungen

B. Lösungshinweise

II. Hinweise im Einzelnen – Fortsetzung

b) Abzug des Investitionsabzugsbetrags gem. § 7g Abs. 1 S. 1 EStG aF (=VZ 2015)



Maßnahmen zum Ausgleich von Mehrergebnissen aus Betriebsprüfungen

B. Lösungshinweise

II. Hinweise im Einzelnen – Fortsetzung

Voraussetzungen

Größenmerkmal (§ 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 1a) EStG aF)

steuerliches BV ≤ 235.000 €

Nichtberücksichtigung

der Verminderung der Steuer-RSt (infolge der Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags)

Berücksichtigung

von Korrekturen des steuerbilanziellen BV (infolge der BP)

Fallbezogen

Größenmerkmal (§ 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 1a) EStG aF)

Steuerliches BV: 210.000 €

→ Ablehnung der RSt v. 80.000 € für Wartungsarbeiten

Steuerliches BV: 290.000 €

→ 31.12.2011

Ergebnis

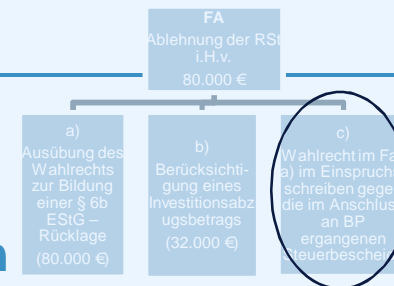
Keine Kompensation des Mehrergebnisses aus der BP durch Geltendmachung des IAB möglich

Maßnahmen zum Ausgleich von Mehrergebnissen aus Betriebsprüfungen

B. Lösungshinweise

II. Hinweise im Einzelnen – Fortsetzung

c) Antrag auf Rücklagenbildung mit Einspruchsschreiben



Voraussetzungen

**Rücklagenbildung
gem. § 6b Abs. 3 S. 1 EStG**

- Bilanzänderung gem. § 4 Abs. 2 S. 2 EStG
- enger sachlicher u. zeitlicher Zusammenhang mit Bilanzberichtigung

Fallbezogen

Rücklagenbildung gem. § 6b Abs. 3 S. 1 EStG

- sachlicher Zusammenhang **+**
- zeitlicher Zusammenhang **?**

Antragstellung auf Bilanzänderung mit Einspruch gegen StB, die aufgrund BP ergangen sind.

Ergebnis

- Zeitlicher Zusammenhang **+**
- Berichtigte Steuerbilanz liegt dem StB zugrunde, gegen den im Einspruchsverfahren vorgegangen wird
- Berichtigte Steuerbilanz = Anlass für Einspruchsverfahren u. Bilanzänderung
- Bilanzänderung infolge der Bilanzberichtigung
- Rücklagenbildung gem. § 6b Abs. 3 S. 1 EStG im WJ 2011 **+**

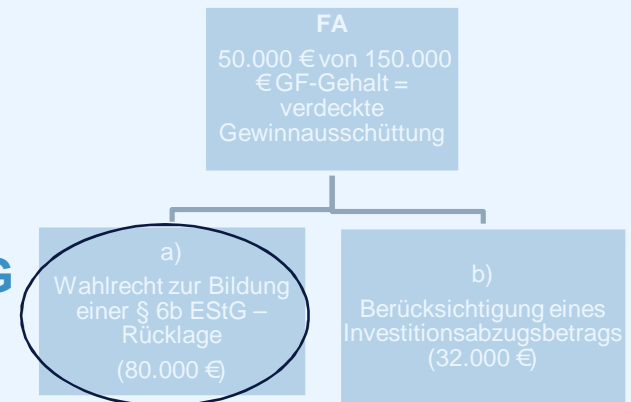
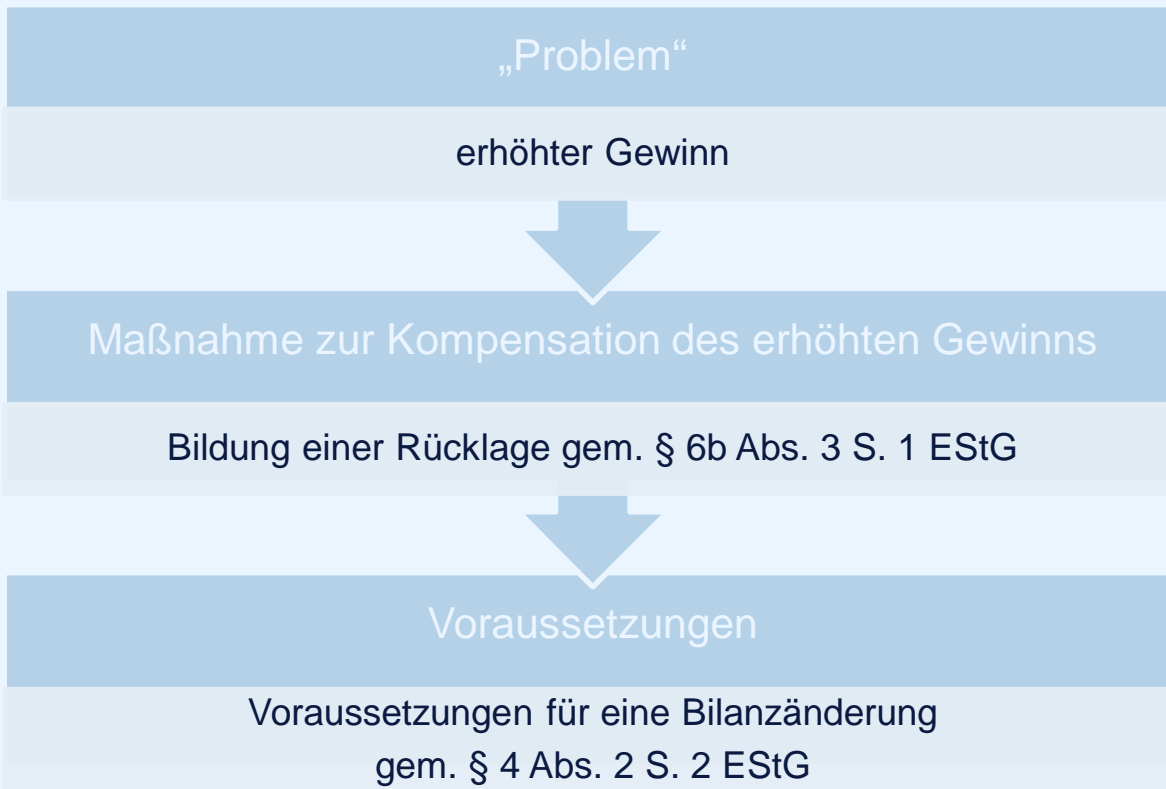
Maßnahmen zum Ausgleich von Mehrergebnissen aus Betriebsprüfungen

B. Lösungshinweise

II. Hinweise im Einzelnen – Fortsetzung

2. Fall

a) Bildung einer Rücklage gem. § 6b Abs. 3 S. 1 EStG



Maßnahmen zum Ausgleich von Mehrergebnissen aus Betriebsprüfungen

B. Lösungshinweise

II. Hinweise im Einzelnen – Fortsetzung

Allgemeine Voraussetzungen



Bilanzänderung:

- Enger zeitlicher und sachlicher Zusammenhang mit Bilanzberichtigung

Fallbezogen



Bilanzänderung: ?

- **Außerbilanzielle** Hinzurechnung der verdeckten Gewinnausschüttung
 - kein Einfluss Steuerbilanz
 - keine Bilanzberichtigung
 - Bilanzänderung **nicht** möglich ■



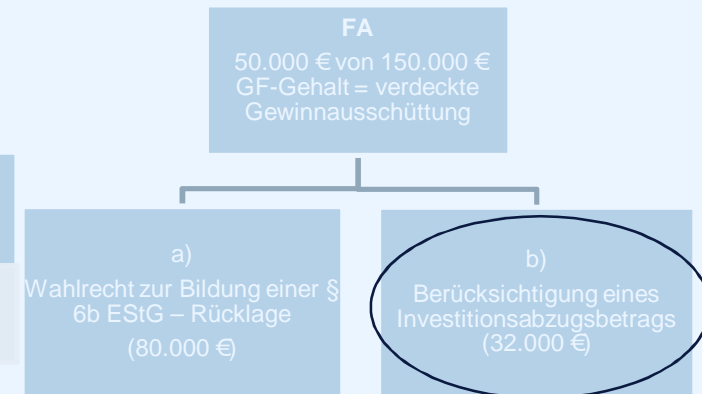
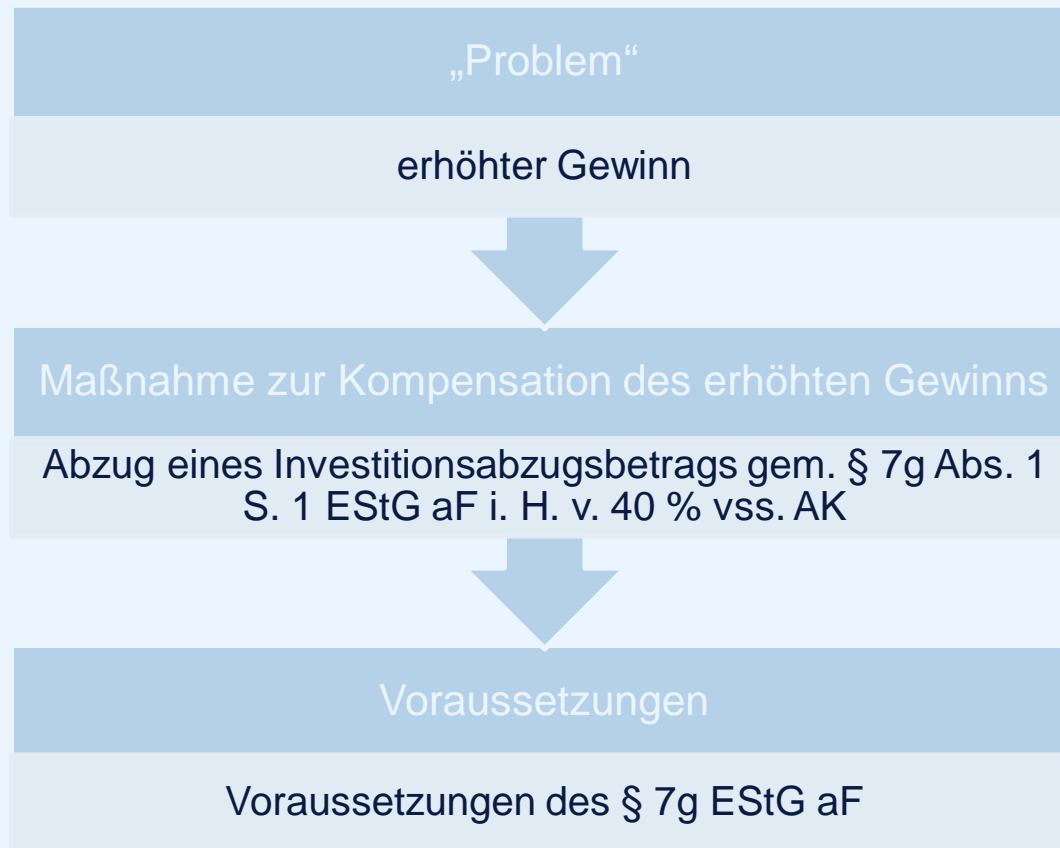
Keine Kompensation des Mehrergebnisses aus der BP durch Bildung einer Rücklage möglich

Maßnahmen zum Ausgleich von Mehrergebnissen aus Betriebsprüfungen

B. Lösungshinweise

II. Hinweise im Einzelnen – Fortsetzung

b) Abzug des Investitionsabzugsbetrags



Maßnahmen zum Ausgleich von Mehrergebnissen aus Betriebsprüfungen

B. Lösungshinweise

II. Hinweise im Einzelnen – Fortsetzung

Voraussetzungen

Größenmerkmal (§ 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 1a) EStG aF)

steuerliches BV ≤ 235.000 €

→ im Jahr der Geltendmachung des IAB

Investitionsabsicht:

- WG des AV
- In den nächsten drei dem WJ des Abzugs folgenden WJ

Nutzungsabsicht:

- Im BV
- mind. bis zum Ende des dem WJ der Anschaffung/Herstellung folgenden WJ

Fallbezogen

Größenmerkmal:

→ steuerlicher Gewinn WJ 2011:
außerbilanzielle Korrektur der vGA i. H. v. 50.000 €

→ kein Einfluss auf steuerliches BV

→ steuerliches BV 31.12.2011: 210.000 €

→ 210.000 € ≤ 235.000 € +

Investitionsabsicht:

- Abschleppwagen = bewegliches WG des AV +
- im WJ 2013 = zeitnah zum Bilanzstichtag +

Nutzungsabsicht:

- im inländischen Betrieb +
- bis Ende 2015 +

Maßnahmen zum Ausgleich von Mehrergebnissen aus Betriebsprüfungen

B. Lösungshinweise

II. Hinweise im Einzelnen – Fortsetzung



Maßnahmen zum Ausgleich von Mehrergebnissen aus Betriebsprüfungen


B. Lösungshinweise

II. Hinweise im Einzelnen – Fortsetzung

Frage:

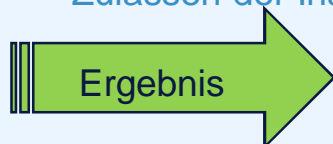
Steht die Tatsache, dass die Investition in dem Zeitpunkt, in dem der Abzug begehrt wird, bereits erfolgt ist der Berücksichtigung des Investitionsabzugsbetrags in 2011 entgegen?

Auffassung FA:

- Ja
- Voraussetzung: Finanzierungszusammenhang
- , wenn WG in dem Zeitpunkt, in dem der Abzug begehrt wird, bereits angeschafft worden ist

Auffassung Rspr.:

- Finanzierungszusammenhang **nicht** erforderlich
- Zulassen der Inanspruchnahme des IAB in Fällen, in denen Investition bereits erfolgt ist 



- Kompensation des Mehrergebnisses und Vermeidung von Zinszahlungen durch Geltendmachung eines IAB möglich
- Geltendmachung IAB (2011)
 - i. H. v. 32.000 €

Maßnahmen zum Ausgleich von Mehrergebnissen aus Betriebsprüfungen

B. Lösungshinweise

II. Hinweise im Einzelnen – Fortsetzung

Hinweis:

Pflicht § 7g Abs. 2 EStG aF

- Hinzurechnung des IAB zum Gewinn
 - i. H. v. 40 % der AK/HK
 - max. i. H. d. Abzugsbetrags im Jahr der Anschaffung
 - Unterbleiben der Hinzurechnung bis zum Ende des Investitionszeitraums
 - Rückgängigmachung des urspr. Abzugs
 - Hinzurechnung erfolgt außerbilanziell und in vollem Umfang im Zeitpunkt der tatsächlichen Investition
- in 2013

Wahlrecht § 7g Abs. 2 S. 2 EStG aF

- Herabsetzung der AK/HK des WG
 - i. H. v. 40 % der AK/ HK
 - max. i. H. d. hinzugerechneten Betrags
 - bilanzielle Berücksichtigung
 - nur im Wege der Bilanzänderung
 - möglich, wenn enger zeitlicher u. sachlicher Zusammenhang mit Bilanzberichtigung
- und
- soweit Gewinnauswirkung der Bilanzberichtigung reicht

Maßnahmen zum Ausgleich von Mehrergebnissen aus Betriebsprüfungen

B. Lösungshinweise

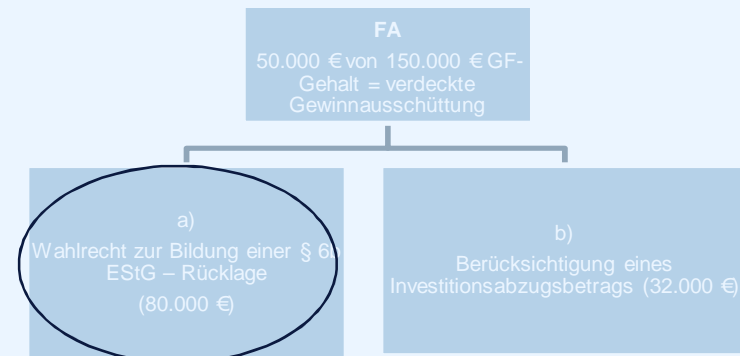
II. Hinweise im Einzelnen – Fortsetzung

3. Fall

- Annahme der vGA
 - Erhöhung des steuerlichen Gewinns
 - 50.000 €
 - VZ 2011
 - außerbilanzielle Hinzurechnung
- Investition in 2013
- BP in 2017

a) Bildung einer Rücklage gem. § 6b Abs. 3 S. 1 EStG

- Fehlen der Bilanzberichtigung infolge der BP

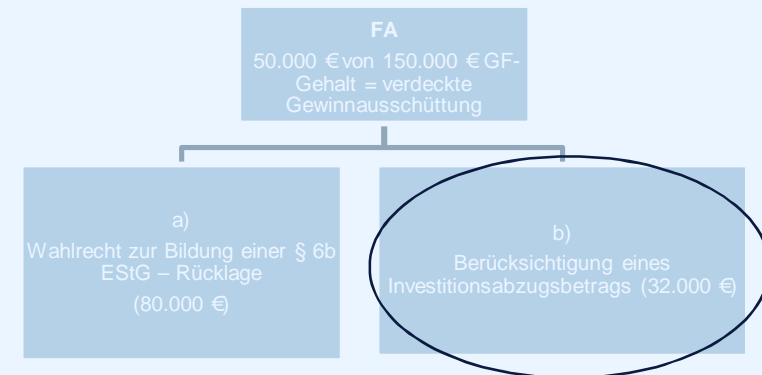
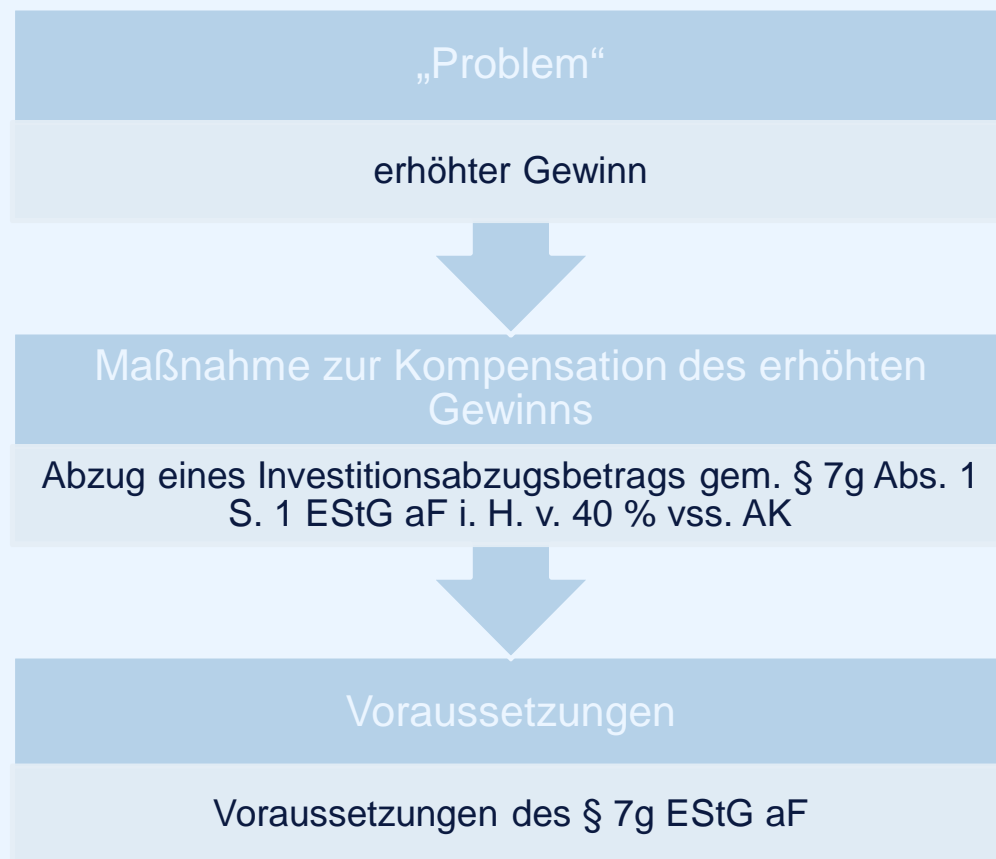


Maßnahmen zum Ausgleich von Mehrergebnissen aus Betriebsprüfungen

B. Lösungshinweise

II. Hinweise im Einzelnen – Fortsetzung

b) Abzug des Investitionsabzugsbetrags



Maßnahmen zum Ausgleich von Mehrergebnissen aus Betriebsprüfungen

B. Lösungshinweise

II. Hinweise im Einzelnen – Fortsetzung

Voraussetzungen :

- grds.: 


Frage:

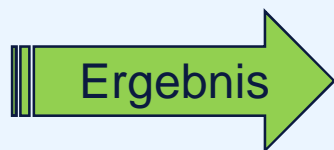
Ist der Abzug auch möglich, wenn dieser mehr als drei Jahre nach der tatsächlichen Investition geltend gemacht wird?

FA:

-  , da Investitionserleichterung **nicht** erkennbar

Rspr.:

- Voraussetzung des Finanzierungszusammenhangs **nicht** mehr erforderlich
- Argumentation der Finanzverwaltung überholt 
 - Zeitraum: tatsächliche Investition und Geltendmachung des IAB **nicht** relevant
 - nur relevant für Nachweis der Investitionsabsicht



Kompensation des Mehrergebnisses durch Abzug eines IAB möglich
- 32.000 €

Maßnahmen zum Ausgleich von Mehrergebnissen aus Betriebsprüfungen

B. Lösungshinweise

II. Hinweise im Einzelnen – Fortsetzung

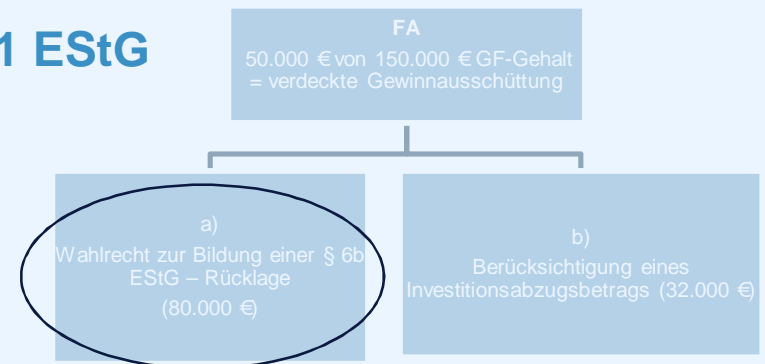
4. Fall

- Annahme der vGA
 - Erhöhung des steuerlichen Gewinns
 - 50.000 €
 - **VZ 2016**
 - **Investition VZ 2018, BP 2020**
 - außerbilanzielle Hinzurechnung

a) Bildung einer Rücklage gem. 6b Abs. 3 S. 1 EStG

- Fehlen der Bilanzberichtigung infolge der BP

Ergebnis → Bildung einer Rücklage

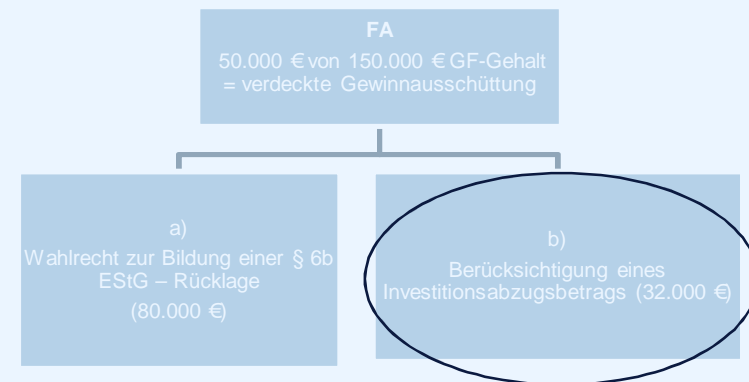
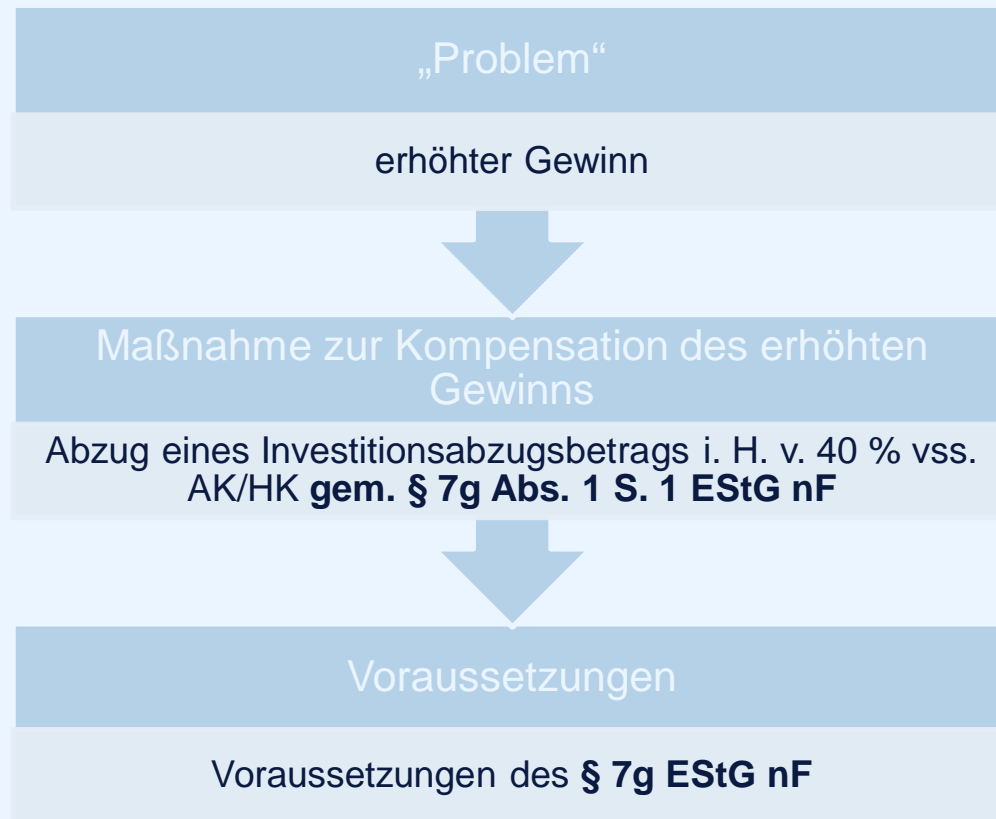


Maßnahmen zum Ausgleich von Mehrergebnissen aus Betriebsprüfungen

B. Lösungshinweise

II. Hinweise im Einzelnen – Fortsetzung

b) Abzug des Investitionsabzugsbetrags



Maßnahmen zum Ausgleich von Mehrergebnissen aus Betriebsprüfungen

B. Lösungshinweise

II. Hinweise im Einzelnen – Fortsetzung



Maßnahmen zum Ausgleich von Mehrergebnissen aus Betriebsprüfungen

B. Lösungshinweise

II. Hinweise im Einzelnen – Fortsetzung

Gesetzesbegründung:

→ Verweis auf Rspr.: Keine Geltendmachung des IAB, wenn Nachholung der Geltendmachung erkennbar dem Ausgleich von nachträglichen Einkommenserhöhungen dient

→ Aussage **nicht** im Gesetzeswortlaut, Bezugnahme auf überholte Rspr.

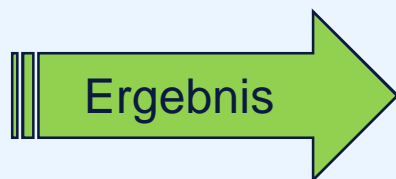
 Aussage ~~→~~ Auslegung u. Forderung des Finanzierungszusammenhang

→ Missbrauchsgedanke? 

zinspflichtige Rückgängigmachung des Abzugsbetrags bei fehlender Investition o. fehlender ausreichende Nutzung im Betrieb

 Verzicht auf Investitionsabsicht und Funktionsbenennung möglich

 andere Entscheidung der Rspr. bei der Neufassung **nicht** ersichtlich

 Ergebnis

Kompensation des Mehrergebnisses und Vermeidung der Zinspflicht durch Geltendmachung eines IAB möglich

- teilweise
- mittels Datenfernübertragung

Maßnahmen zum Ausgleich von Mehrergebnissen aus Betriebsprüfungen

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!