

«ZMSD/Vorschau der Anschrift des Mandante»

Hagen, 20.3.2018

Mandantenrundsreiben Nr. 1/2018

Fristen zur Abgabe der Steuererklärungen für 2017 • Zuzahlungen bei Firmenwagen • Anschaffungsnahe • Herstellungskosten • Kindergeld: Ende der Berufsausbildung • Doppelte Haushaltsführung • Steuerliche Folgen des Handels mit Bitcoins • Steuererklärung 2017: Wegfall der Belegvorlagepflicht • Kassen-Nachschau und Hinweise zu den Anforderungen an die Kassenführung

Sehr geehrte«ZMSD/Briefanrede»,

nun steht die große Koalition aus CDU/CSU und SPD, so dass der politische Stillstand hoffentlich bald ein Ende hat. Aus steuerlicher Sicht sind derzeit von politischer Seite keine großen Reformen zu erwarten. Der Solidaritätszuschlag soll sukzessive wegfallen – in dieser Wahlperiode mit einem „deutlichen ersten Schritt“, der rund 90 % der Zahler voll entlastet. Zudem ist ein „Baukindergeld“ von 1 200 € pro Kind und Jahr über zehn Jahre und eine Erhöhung von Kindergeld/Kinderfreibetrag vorgesehen. Ferner soll die Abgeltungsteuer auf Zinserträge abgeschafft oder neu geregelt werden. Weiterhin will sich die Regierung für einen gemeinsamen Rahmen für Unternehmenssteuern in Europa einsetzen. Sie unterstützt daher die deutsch-französische Initiative für eine gemeinsame Bemessungsgrundlage und Mindeststeuersätze bei der Körperschaftsteuer.

Wesentliche Entwicklungen sind in den kommenden Jahren allerdings im Bereich der Umsatzsteuer zu erwarten. Treiber ist insofern die EU, welche bereits konkrete Vorschläge gemacht hat, um das bestehende Umsatzsteuersystem betrugssicher zu machen.

Zudem möchten wir Sie auf die Änderungen hinsichtlich der rückwirkenden Gewährung von Kin-

WALDEMAR STEINERT
Steuerberater
Dipl.-Finanzwirt

JÖRG VARGA
Steuerberater
Dipl.-Finanzwirt

JOACHIM MUSTER *1
Steuerberater

BRIGITTE SCHEPERS *2
Steuerberaterin

TANJA VAN EIK *2
Dipl.-Kauffrau
Steuerberaterin

AXEL LIEBIG*2
Rechtsanwalt
Fachanwalt für Steuerrecht

**in Kooperation mit
CRAMER RECHTSANWALTS-
GESELLSCHAFT mbH**

Feithstr. 82, 58095 Hagen
Tel. (0 23 31) 98 86 - 0
Fax (0 23 31) 8 26 53

e-mail:
info@steinert-online.com
www.steinert-online.com

Steinert Steuerberatungsgesellschaft mbH

Amtsgericht Hagen
HRB 3751

Geschäftsführer:
Dipl.-Finanzwirt
Waldemar Steinert
Dipl.-Finanzwirt
Jörg Varga

*1 freier Mitarbeiter
*2 Angestellte(-r)

dergeld hinweisen.

Hervorzuheben ist aber auch aktuelle Rechtsprechung und eine Verwaltungsanweisung zu anschaffungsnahen Herstellungskosten bei Gebäuden, also solchen Aufwendungen, die innerhalb von drei Jahren nach dem Erwerb einer Immobilie anfallen. Insoweit ist die Abgrenzung zu sofort abziehbaren Aufwendungen von hoher materieller Bedeutung, da anschaffungsnahe Herstellungskosten immer langjährig abgeschrieben werden müssen.

Ab dem 1.1.2018 darf die Finanzverwaltung unangekündigt in Ihrem Betrieb eine Kassen-Nachschau vornehmen. Wir zeigen Ihnen auf, was dahinter steckt und wie Sie sich bereits jetzt schon darauf vorbereiten müssen.

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Fristen zur Abgabe der Steuererklärungen für 2017
- 2 Außergewöhnliche Belastungen bei krankheitsbedingter Unterbringung von Ehegatten
- 3 Abgrenzung von begünstigten Handwerkerleistungen und haushaltsnahen Dienstleistungen
- 4 Kindergeldantrag ab 2018 nur noch 6 Monate rückwirkend möglich
- 5 Kindergeld: Ende der Berufsausbildung, wenn die Ausbildungszeit durch Rechtsvorschrift festgelegt ist
- 6 Wegfall der Belegvorlagepflicht für die Steuererklärung des Jahres 2017
- 7 Verlängerte Festsetzungsfrist auch bei Steuerhinterziehung durch Miterben
- 8 Keine Steuerbefreiung für ehrenamtliche Tätigkeit bei schädlichem Zusammenhang mit nichtselbständiger Haupttätigkeit
- 9 Anbringung von Außenputz und Neuerrichtung von Außenanlagen sind keine begünstigte Handwerkerleistung
- 10 Erbschaftsteuer: Nach Erbfall aufgetretener Gebäudeschaden – kein Abzug der Reparaturaufwendungen als Nachlassverbindlichkeit
- 11 Erbschaftsteuer: Einkommensteuer-Vorauszahlungen für das Todesjahr des Erblassers als Nachlassverbindlichkeiten

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 12 Firmenwagen: Lohnsteuerliche Behandlung vom Arbeitnehmer selbst getragener Aufwendungen
- 13 Häusliches Arbeitszimmer: Aktualisiertes Schreiben der Finanzverwaltung
- 14 Lohnsteuerliche Vereinfachungen und Begünstigungen bei Aufladung von Elektrofahrzeugen und -autos im Betrieb des Arbeitgebers
- 15 Doppelte Haushaltsführung – Hauptwohnung am Beschäftigungsort
- 16 Zeitpunkt der lohnsteuerlichen Erfassung von Arbeitslohn aus Beiträgen zur Direktversicherung
- 17 Unfallbedingte Entschädigungsleistungen nur zu versteuern, wenn Ersatz für entgangenes Gehalt vorliegt

Für Unternehmer und Freiberufler

- 18 Vorsteuerabzug: Anforderungen an die Anschrift des leistenden Unternehmers
- 19 Unverzinsliche Darlehen eines nahen Angehörigen für den Betrieb des Darlehensnehmers
- 20 E-Rechnung wird Pflicht bei der Abrechnung von öffentlichen Aufträgen

Für Personengesellschaften

- 21 Gewerbliche Prägung einer „Einheits-GmbH & Co. KG“
- 22 Einkünfte aus ruhendem Gewerbebetrieb stellen originär gewerbliche Einkünfte dar

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 23 Vergleichszahlungen auf Grund der Kündigung eines Bausparvertrags durch die Bausparkasse
- 24 Insolvenzbedingter Ausfall einer privaten Darlehensforderung als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen
- 25 Besteuerung fondsgebundener Lebensversicherungen ab 1.1.2018
- 26 Steuerliche Folgen des Handels mit Bitcoins

Für Hauseigentümer

- 27 Besonderheiten bei Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen innerhalb von drei Jahren nach dem Erwerb der Immobilie
- 28 Vermeidung einer Veräußerungsgewinnbesteuerung einer Immobilie durch Nutzung zu eigenen Wohnzwecken
- 29 Nachweis eines niedrigeren Verkehrswerts einer Immobilie für Zwecke der Schenkungsteuer
- 30 Gewerblicher Grundstückshandel im Zusammenhang mit geschenkten Objekten
- 31 Bundesverfassungsgericht stellt Einheitswerte für Grundsteuer infrage

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 32 Stellungnahme der Finanzverwaltung zur Einschränkung des Verlustabzugs bei Kapitalgesellschaften nach § 8c KStG (sog. Mantelkauf)
- 33 Vorlage an das BVerfG zur Verfassungswidrigkeit von § 8c Satz 2 KStG
- 34 Nachträgliche Anschaffungskosten bei Gesellschaftereinlagen „in letzter Minute“ (§ 17 EStG)
- 35 Ausfall einer privaten Darlehensforderung als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen
- 36 Keine Schenkungsteuer bei Zahlung eines überhöhten Entgelts durch eine GmbH an eine dem Gesellschafter nahestehende Person
- 37 Auflösung einer Kapitalgesellschaft – Nachträgliche Anschaffungskosten bei Rangrücktritt (§ 17 EStG)
- 38 Veräußerung von GmbH-Anteilen – Nachträgliche Anschaffungskosten bei nicht krisenbestimmten Gesellschafterdarlehen
- 39 Keine sachliche Unbilligkeit bei verunglückter Organschaft auf Grund verzögerter Registereintragung
- 40 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

Kassen-Nachschau ab 2018 und Hinweise zu den Anforderungen an die Kassenführung

- 41 Änderungen durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen
- 42 Kassen-Nachschau
- 43 Anforderungen an die Kassenführung

Für alle Steuerpflichtigen

1 Fristen zur Abgabe der Steuererklärungen für 2017

Im vergangenen Jahr ist das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens in Kraft getreten. Insoweit wurden auch Änderungen hinsichtlich der Steuererklärungsfristen und möglicher Maßnahmen der Finanzverwaltung für den Fall, dass diese Fristen nicht eingehalten werden, eingeführt. Allerdings gelten diese Neuregelungen erstmals für den Besteuerungszeitraum 2018. Für den Besteuerungszeitraum 2017 gelten dagegen die bisheri-

gen Regelungen weiter.

Grundsätzlich sind daher für den Veranlagungszeitraum 2017 die Einkommensteuererklärung und die betrieblichen Steuererklärungen, wie insbesondere die Umsatzsteuer-, die Körperschaftsteuer-, die Gewerbesteuer- und die Gewinnfeststellungserklärung für eine Personengesellschaft bzw. eines Einzelunternehmens bis zum **31.5.2018** abzugeben.

Hinweis I:

Die betrieblichen Steuer- und die Einkommensteuererklärungen, in denen auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit oder aus Land- und Forstwirtschaft erklärt werden, sind – wie bereits für die Vorjahre – zwingend in elektronischer Form an die Finanzverwaltung zu übermitteln.

Hinweis II:

Weiterhin ist darauf hinzuweisen, dass die Regelung nicht mehr besteht, mittels Einnahmen-Überschussrechnung – also insbesondere bei Freiberuflern und kleinen Gewerbetreibenden – bei Betriebseinnahmen von weniger als 17 500 € der Steuererklärung anstelle der amtlichen Anlage EÜR eine formlose Gewinnermittlung beizufügen. Auf Antrag kann das Finanzamt in Härtefällen auf die Übermittlung der standardisierten Einnahmen-Überschussrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung verzichten. Für die Einnahmen-Überschussrechnung sind in diesen Fällen der Vordruck Anlage EÜR und die Anlage AVEÜR ggf. mit weiteren Anlagen zu verwenden. Dies dürfte allerdings selten der Fall sein.

Nach dem gleichlautenden Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 2.1.2018 wird – sofern die genannten Steuererklärungen durch einen steuerlichen Berater angefertigt werden – generell eine **Fristverlängerung bis zum 31.12.2018** gewährt. Allerdings behalten es sich Finanzämter vor, insbesondere dann die **Steuererklärungen bereits früher anzufordern**, wenn

- für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum die erforderlichen Erklärungen verspätet oder nicht abgegeben wurden,
- für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum kurz vor Abgabe der Erklärung bzw. vor dem Ende der Karenzzeit von 15 Monaten für die Vollverzinsung von Steuernachzahlungen bzw. -erstattungen nachträgliche Vorauszahlungen festgesetzt wurden,
- sich aus der Veranlagung für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum eine hohe Abschlusszahlung ergeben hat,
- hohe Abschlusszahlungen erwartet werden,
- für Beteiligte an Gesellschaften und Gemeinschaften Verluste festzustellen sind oder
- die Arbeitslage der Finanzämter es erfordert.

Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass die für die Erstellung der Steuererklärung notwendigen Unterlagen gleichwohl rechtzeitig zusammengetragen werden müssen. Insbesondere dann, wenn Steuererstattungen zu erwarten sind, sollten die Erklärungen im eigenen Interesse möglichst frühzeitig vorbereitet werden.

2 Außergewöhnliche Belastungen bei krankheitsbedingter Unterbringung von Ehegatten

Steuerpflichtige können Aufwendungen für die krankheitsbedingte Unterbringung in einem Alten- und Pflegeheim nach Kürzung um eine Haushaltsersparnis als außergewöhnliche Belastung geltend machen. Sind beide Ehegatten krankheitsbedingt in einem Alten- und Pflegeheim untergebracht, ist für jeden der Ehegatten eine Haushaltsersparnis anzusetzen, wie der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 4.10.2017 (Aktenzeichen VI R 22/16) entschieden hat.

Im Streitfall waren die verheirateten Stöpl. seit Mai 2013 krankheitsbedingt in einem Alten- und Pflegeheim untergebracht. Sie bewohnten ein Doppelzimmer (Wohnschlafraum mit einem Vorraum, Einbauschränk, Dusche und WC). Einen weiteren Haushalt unterhielten sie seither nicht mehr. Die für die Unterbringung in dem Heim, Verpflegung und Pflegeleistungen entstandenen Kosten nach Abzug von Erstattungsleistungen anderer Stellen minderten die Eheleute monatsanteilig um eine Haushaltsersparnis (ersparten Verpflegungs- und Un-

terbringungskosten) für eine Person und machten den Restbetrag in ihrer Einkommensteuererklärung als außergewöhnliche Belastung geltend. Die Berechnung der Haushaltersparnis erfolgte entsprechend dem gesetzlich vorgesehenen Höchstbetrag für den Unterhalt bedürftiger Personen, der sich im Streitjahr 2013 auf 8 130 € belief. Das Finanzamt setzte hingegen eine Haushaltersparnis für beide Eheleute an und kürzte die geltend gemachten Aufwendungen entsprechend.

Der Bundesfinanzhof bestätigte die Ansicht der Finanzverwaltung. Sind beide Ehegatten krankheitsbedingt in einem Alten- und Pflegeheim untergebracht, ist für jeden der Ehegatten eine Haushaltersparnis anzusetzen, wenn daneben kein weiterer Haushalt geführt wird. Denn die Eheleute sind beide durch die Aufgabe des gemeinsamen Haushalts um dessen Fixkosten wie Miete oder Zinsaufwendungen, Grundgebühr für Strom, Wasser etc. sowie Reinigungsaufwand und Verpflegungskosten entlastet. Zudem sei der Ansatz einer Haushaltersparnis in Höhe der ersparten Verpflegungs- und Unterbringungskosten für jeden Ehegatten zur Vermeidung einer Doppelbegünstigung geboten. Bei den in den personenbezogenen Alten- und Pflegeheimkosten enthaltenen Aufwendungen für Nahrung, Getränke, übliche Unterkunft und Ähnliches handele es sich um typische Kosten der Lebensführung eines jeden Stpfl., die bereits durch den im Einkommensteuertarif berücksichtigten Grundfreibetrag steuerfrei gestellt sind.

Hinweis:

Die Kürzung um die sog. Haushaltersparnis erfolgt allerdings dann nicht, wenn der bisherige Haushalt aufrechterhalten bleibt. Dies kommt in der Praxis vor, wenn die Unterbringung in einem Pflegeheim nur für eine gewisse Zeit notwendig ist oder die Dauer der Unterbringung im Pflegeheim noch nicht absehbar ist.

3 Abgrenzung von begünstigten Handwerkerleistungen und haushaltsnahen Dienstleistungen

Die Frage der Voraussetzungen für die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen und haushaltsnahe Dienstleistungen führt nach wie vor zu etlichen Streitfällen. Aktuell liegen zwei Urteile des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vor:

- Mit Urteil vom 13.9.2017 (Aktenzeichen 7 K 7128/17) hat das Finanzgericht entschieden, dass Aufwendungen eines Stpfl. für Alarmüberwachungsleistungen, bei denen ein automatisches Alarmsystem im Haushalt des Stpfl. in Notfällen eine von einem Sicherheitsunternehmen betriebene Notrufzentrale alarmiert, die dann Kontakt zum Stpfl. oder einer von ihm benannten Ersatzperson aufnimmt, nicht als haushaltsnahe Dienstleistungen begünstigt sind. Die Leistungen würden nicht in dem Haushalt des Stpfl. erbracht.

Hinweis:

Abzugrenzen ist der Urteilsfall von Kontrollen, die ein Dienstleister durchführt, der dabei physisch in der Wohnung oder auf dem Grundstück präsent ist. Für Leistungen von Wachdiensten innerhalb des Haushalts erkennt auch die Finanzverwaltung die Steuerermäßigung an.

Auch hat der Bundesfinanzhof für Aufwendungen für ein mit einer Betreuungspauschale abgegoltenes Notrufsystem, durch das im Rahmen des „Betreuten Wohnens“ in einer Seniorenresidenz Hilfeleistung rund um die Uhr sichergestellt wird, die Steuerermäßigung anerkannt. Argumentiert wurde dahingehend, das Notrufsystem stelle die Rufbereitschaft für den Fall sicher, dass der Bewohner sich in seiner Wohnung aufhalte, um dort im Not- und sonstigen Bedarfsfall eine Hilfeleistung zu gewährleisten. Der Leistungserfolg trete damit in der Wohnung des Stpfl. ein.

- Mit Urteil vom 25.10.2017 (Aktenzeichen 3 K 3130/17) hat das Gericht entschieden, dass Erschließungsbeiträge und Straßenausbaubeiträge nicht als Handwerkerleistungen begünstigt seien. Zwar stehe – entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung – die indirekte Bezahlung von Handwerkern durch die Gemeinde und die Kostenerhebung durch eine öffentlich-rechtliche Umlage der Steuerermäßigung nicht entgegen. Jedoch fehlt der Straße im Gegensatz zur Grundstückszufahrt und zu den Hausanschlüssen an die Ver- und Entsorgungsleitungen die notwendige Haushaltsbezogenheit.

Handlungsempfehlung:

Das erstgenannte Urteil ist noch nicht rechtskräftig und gegen das zweitgenannte Urteil wurde vor dem Bundesfinanzhof die Revision eingelegt, so dass diese Fragen weiterhin offen sind. Gerade im zweitgenannten Fall, also bei Erschließungs- und Straßenausbaubeiträgen sind oftmals hohe Beträge im Spiel. In einschlägigen Fällen sollten die Aufwendungen deshalb zunächst geltend gemacht und ggf. geprüft werden, ob gegen einen ablehnenden Bescheid Einspruch eingelegt und im Hinblick auf das nun unter dem Az. VI R 50/17 beim Bundesfinanzhof anhängige Verfahren ein Ruhen des eigenen Verfahrens beantragt werden kann.

4 Kindergeldantrag ab 2018 nur noch 6 Monate rückwirkend möglich

Die Festsetzungsfrist für Kindergeldfestsetzungen betrug bislang vier Jahre. Damit kann Kindergeld nach bisheriger Rechtslage vier Jahre rückwirkend festgesetzt und auch ausbezahlt werden. Mit Wirkung zum 1.1.2018 wurde nun gesetzlich festgelegt, dass Kindergeld nur noch rückwirkend für die letzten sechs Monate vor Beginn des Monats gezahlt wird, in dem der Antrag auf Kindergeld eingegangen ist.

Handlungsempfehlung:

Bei Änderungen der Verhältnisse sollte stets zeitnah ein Antrag auf Gewährung von Kindergeld gestellt werden.

Hinweis:

Zum 1.1.2018 werden die Kindergeldsätze um jeweils 2 € je Kind angehoben. Für die ersten beiden Kinder steigt das Kindergeld von bisher 192 € auf 194 €. Für das dritte Kind von 198 € auf 200 € und ab dem vierten Kind von 223 € auf 225 €.

5 Kindergeld: Ende der Berufsausbildung, wenn die Ausbildungszeit durch Rechtsvorschrift festgelegt ist

Für ein volljähriges Kind, das noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet hat und für einen Beruf ausgebildet wird, wird Kindergeld gewährt. Im Gesetz ist nicht festgelegt, zu welchem Zeitpunkt eine Berufsausbildung beendet ist. Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 24.5.2000 (Aktenzeichen VI R 143/99) endet eine Berufsausbildung spätestens mit der Bekanntgabe des Prüfungsergebnisses, wenn die Ausbildung mit einer Prüfung abschließt. Nun hat der Bundesfinanzhof aber mit Urteil vom 14.9.2017 (Aktenzeichen III R 19/16) konkretisierend entschieden, dass eine Berufsausbildung nicht bereits mit der Bekanntgabe des Ergebnisses der Abschlussprüfung endet, sondern erst mit Ablauf der Ausbildungszeit, wenn diese durch Rechtsvorschrift festgelegt ist.

Im Urteilsfall bezog der Stpfl. Kindergeld für seine im Jahr 1994 geborene Tochter S, die sich in einer Ausbildung zur staatlich anerkannten Heilerziehungspflegerin befand. Der Ausbildungsvertrag hatte eine Laufzeit vom 1.9.2012 bis zum 31.8.2015. S bestand die staatliche Abschlussprüfung im Juli 2015. Noch im Juli 2015 wurden ihr die Prüfungsnoten mitgeteilt. Für den Monat August 2015, in dem S ebenso wie in den Vormonaten ihren Dienst nach Dienstplan zu verrichten hatte, erhielt sie noch die Ausbildungsvergütung. Ab September 2015 war sie berechtigt, die Bezeichnung „Staatlich anerkannte Heilerziehungspflegerin“ zu führen. Die Familienkasse hob die Festsetzung des Kindergelds ab August 2015 auf und forderte das für diesen Monat gezahlte Kindergeld zurück. Der Bundesfinanzhof gab dagegen dem Stpfl. Recht, wonach diesem auch für August 2015 noch Kindergeld zustand. Im Streitfall wurde S im August 2015, dem letzten Monat der Ausbildungszeit, noch ausgebildet. Die Fachausbildung dauerte nach der einschlägigen landesrechtlichen Vorschrift drei Jahre, so dass die Berufsausbildung erst mit dem Ablauf der durch Rechtsvorschrift festgelegten Ausbildungszeit ende. Dementsprechend war sie erst ab September 2015 berechtigt, die Berufsbezeichnung „Staatlich anerkannte Heilerziehungspflegerin“ zu führen.

Handlungsempfehlung:

Generell ist also zu prüfen, ob das Ende der Ausbildung gesetzlich oder in einer Berufsausbildungs-

verordnung festgelegt ist.

6 Wegfall der Belegvorlagepflicht für die Steuererklärung des Jahres 2017

Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens wurde ab dem Veranlagungszeitraum 2017 die bislang geltende Belegvorlagepflicht bis auf wenige Ausnahmen in eine **Belegvorhaltepflicht** geändert. Dies bedeutet, dass Steuerzahler mit der Steuererklärung für 2017 dem Finanzamt grundsätzlich nur noch dann Belege vorlegen müssen, wenn das Finanzamt dazu auffordert. Gemeint sind hiermit Belege, die bisher zwingend im Original vorgelegt werden mussten (Spendenbescheinigung, Kapitalertragsteuerbescheinigung, Nachweis über den Grad der Behinderung), und auch sonstige einzureichende Unterlagen, Aufstellungen und Erläuterungen, die für das Besteuerungsverfahren von Bedeutung sind, für die es aber keine gesetzliche Vorlagepflicht gab. Ziel dieser Neuregelung ist die Erleichterung der elektronischen Abgabe der Steuererklärung.

Zu beachten sind aber die **Aufbewahrungsfristen für Belege**:

- Für die meisten Steuerbürger gilt, dass sie Belege grundsätzlich bis zum Ablauf der Einspruchsfrist (einen Monat ab Erhalt des Steuerbescheids) und nach Einlegung eines Einspruchs oder einer Klage bis zum endgültigen Abschluss des Verfahrens aufbewahren sollten. Belege, die für mehrere Jahre von Bedeutung sind (z.B. ärztliche Atteste), sollten entsprechend länger aufbewahrt werden. Sollte der Steuerbescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen oder vorläufig sein, sollten die Belege ebenfalls aufbewahrt werden.
- Eine besondere Regelung gilt für Bescheinigungen für Spenden und Mitgliedsbeiträge an als gemeinnützig anerkannte Vereine und Einrichtungen: Diese müssen bis zu einem Jahr nach Bekanntgabe des Steuerbescheids aufbewahrt werden, wenn sie nicht zuvor vom Finanzamt angefordert wurden.
- Für Leistungen, die im Zusammenhang mit einem Grundstück stehen, sind Rechnungen für die Dauer von zwei Jahren aufzubewahren. Das können z.B. Handwerkerleistungen oder haushaltsnahe Dienstleistungen sein. Die Frist beginnt mit dem Schluss des Kalenderjahres, in dem die Rechnung ausgestellt worden ist.
- Soweit eine gewerbliche Tätigkeit betrieben wird, wie z.B. aus dem Betrieb einer Photovoltaikanlage, gilt für die Unterlagen eine Aufbewahrungsfrist von zehn Jahren.
- Haben Steuerbürger Überschusseinkünfte (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, aus nicht der Abgeltungsteuer unterliegendem Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung oder sonstige Einkünfte), die in der Summe höher als 500 000 € pro Jahr sind, müssen Belege und Aufzeichnungen in diesem Zusammenhang grundsätzlich sechs Jahre aufbewahrt werden. Das Gleiche gilt ab VZ 2018 auch für Stpfl., die allein oder zusammen mit nahestehenden Personen unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden oder bestimmenden Einfluss auf gesellschaftsrechtliche, finanzielle oder geschäftliche Angelegenheiten einer Drittstaat-Gesellschaft ausüben können.

Hinweis:

Abzuwarten bleiben die Reaktionen der jeweiligen Finanzämter. Möglicherweise kann durch die Übersendung der Belege unmittelbar mit der Steuererklärung die Bearbeitung der Erklärung beschleunigt werden, da dann einer Anforderung durch das Finanzamt zuvorgekommen wird.

7 Verlängerte Festsetzungsfrist auch bei Steuerhinterziehung durch Miterben

Dass ein Erbfall steuerliche Risiken in verschiedenen Bereichen mit sich bringen kann, zeigt das aktuelle Urteil des Bundesfinanzhofs vom 29.8.2017 (Aktenzeichen VIII R 32/15). Im Streitfall war die Stpfl. gemeinsam mit ihrer Schwester Erbin ihrer verstorbenen Mutter. Die Erblasserin hatte in den Jahren 1993 bis 1999 Kapitaleinkünfte im Ausland erzielt, die sie nicht in ihren Einkommensteuererklärungen angegeben hatte. Seit 1995 war sie auf Grund einer Demenzerkrankung nicht mehr in der Lage, wirksame Einkommensteuererklä-

rungen abzugeben. Die Steuererklärungen der Erblasserin waren unter Beteiligung der Schwester der Stpfl. (Miterbin) erstellt worden. Dieser war spätestens ab Eintritt des Erbfalls bekannt, dass die Mutter (Erblasserin) ihre Kapitaleinkünfte in den Einkommensteuererklärungen zu niedrig angegeben hatte. Das Finanzamt erließ gegenüber der Stpfl. als Gesamtrechtsnachfolgerin der Erblasserin geänderte Einkommensteuerbescheide, in denen es die Steuer für nicht erklärte Zinsen für die letzten zehn Jahre nachforderte. Das Finanzamt berief sich hierbei auf die verlängerten Festsetzungsfristen auf Grund von Steuerhinterziehung.

Diese Vorgehensweise bestätigte der Bundesfinanzhof. Die Festsetzungsfrist auf Grund einer Steuerhinterziehung verlängert sich bei einem Erbfall auch dann, wenn der demenzerkrankte Erblasser ausländische Kapitaleinkünfte nicht erklärt, jedoch ein Miterbe von der Verkürzung der Einkommensteuer wusste und damit selbst eine Steuerhinterziehung begeht. Die Verlängerung der Festsetzungsfrist auf zehn Jahre wirkt dabei auch zu Lasten des Miterben, der von der Steuerhinterziehung keine Kenntnis hat.

War der Erblasser zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung auf Grund einer Demenzerkrankung geschäftsunfähig, ist seine Steuererklärung zwar unwirksam. Dies hat auf die Höhe der gesetzlich entstandenen Steuer jedoch keine Auswirkung. Erfährt ein Erbe vor oder nach dem Erbfall, dass die Steuern des Erblassers zu niedrig festgesetzt wurden, ist er auch in diesem Fall verpflichtet, die (unwirksame) Einkommensteuererklärung des Erblassers zu berichtigen. Diese Berichtigungspflicht wird auch nicht dadurch ausgeschlossen, dass er bereits vor dem Tod des Erblassers Kenntnis davon hatte, dass dessen Steuererklärung unrichtig ist. Unterlässt er dies, begeht er eine Steuerhinterziehung. Diese Steuerhinterziehung führt dazu, dass sich bei allen Miterben die Festsetzungsfrist für die verkürzte Steuer auf zehn Jahre verlängert. Wie das Gericht hervorhebt, trifft dies auch den Miterben, der weder selbst eine Steuerhinterziehung begangen hat noch von dieser wusste.

Hinweis:

Dies zeigt, dass im Erbfall eine sorgfältige Analyse der steuerlichen Situation des Erblassers erfolgen muss. Bestehen Zweifel an der Richtigkeit der vom Erblasser abgegebenen Erklärungen, so trifft die Erben eine Berichtigungspflicht gegenüber dem Finanzamt. Wird dies unterlassen, so kann dies als vorsätzliche Steuerhinterziehung eingestuft werden.

8 Keine Steuerbefreiung für ehrenamtliche Tätigkeit bei schädlichem Zusammenhang mit nichtselbständiger Haupttätigkeit

Gesetzlich ist für bestimmte ehrenamtlich ausgeübte nebenberufliche Tätigkeiten eine Steuerbefreiung für Einnahmen bis zu 2 400 € im Jahr vorgesehen. Die sog. Übungsleiterpauschale gilt für Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeiten, aus nebenberuflichen künstlerischen Tätigkeiten oder der nebenberuflichen Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen, sofern die Tätigkeit für einen begünstigten Auftraggeber erbracht wird.

Bei der Übungsleiterpauschale ist – neben weiteren Aspekten – Voraussetzung, dass die Tätigkeit nebenberuflich ausgeübt wird. Dies ist dann gegeben, wenn sie – bezogen auf das Kalenderjahr – nicht mehr als ein Drittel der Arbeitszeit eines vergleichbaren Vollzeitberufs in Anspruch nimmt. Es können deshalb auch solche Personen nebenberuflich tätig sein, die im steuerrechtlichen Sinne keinen Hauptberuf ausüben, z.B. Hausfrauen, Vermieter, Studenten, Rentner oder Arbeitslose.

Eine Tätigkeit wird nicht nebenberuflich ausgeübt, wenn sie als Teil der Haupttätigkeit anzusehen ist. Dies ist auch bei formaler Trennung von haupt- und nebenberuflicher selbständiger oder nichtselbständiger Tätigkeit für denselben Arbeitgeber anzunehmen, wenn beide Tätigkeiten gleichartig sind und die Nebentätigkeit unter ähnlichen organisatorischen Bedingungen wie die Haupttätigkeit ausgeübt wird oder der Stpfl. mit der Nebentätigkeit eine ihm aus seinem Dienstverhältnis faktisch oder rechtlich obliegende Nebenpflicht erfüllt.

Diese Aspekte hat der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 11.12.2017 (Aktenzeichen VI B 75/17) nun nochmals bestätigt. Im Urteilsfall waren die Mitarbeiter des Stpfl. in ihrem Hauptberuf in Vollzeit angestellt. Einige von ihnen leisteten zusätzliche ehrenamtliche Schichten. Hierfür erhielten die Mitarbeiter eine pauschale Aufwandsentschädigung, die der Arbeitgeber nicht der Lohnsteuer unterwarf. Der Bundesfinanzhof bestätigt nun aber, dass insoweit die Ehrenamtspauschale nicht zur Anwendung kommt, da wegen des unmittelbaren Zusammenhangs beider Tätigkeiten die weitere Tätigkeit als Teil der Haupttätigkeit anzusehen sei. Eine nebenberufliche Tätigkeit liegt somit nicht vor.

Hinweis:

In der Praxis teilweise durchgeführte Gestaltungen zur Nutzung der Ehrenamtspauschale sind regelmäßig nicht zielführend. Die Anwendung der Pauschale von 2 400 € pro Jahr erfordert vielmehr eine Nebentätigkeit, die nicht in Verknüpfung zur Haupttätigkeit stehen darf.

9 Anbringung von Außenputz und Neuerrichtung von Außenanlagen sind keine begünstigte Handwerkerleistung

Nach der Entscheidung des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 7.11.2017 (Aktenzeichen 6 K 6199/17) stellt die Anbringung des Fassadenaußenputzes an einem Neubau auch dann keine begünstigte Handwerkerleistung dar, wenn diese nach dem Einzug in das Haus erfolgt. Auch die erstmalige Erstellung von Außenanlagen in zeitlichem Zusammenhang mit der Neuerrichtung eines Einfamilienhauses stellt keine begünstigte Handwerkerleistung dar.

Das Gericht bestätigt zunächst, dass Handwerkerleistungen, die die Errichtung eines „Haushalts“, also einen Neubau, betreffen, keine Steuerermäßigung erfahren können. Weiterhin wird ausgeführt, dass allein die Tatsache, dass die Stpfl. nach der Teilabnahme und vor Anbringung des Außenputzes in das Einfamilienhaus eingezogen sind, nicht dazu führt, dass es sich um eine begünstigte Handwerkerleistung handelt. Vielmehr ist in wertender Betrachtung zu prüfen, ob die jeweilige Maßnahme noch in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Neuerrichtung des Gebäudes steht oder nicht. Die Putzarbeiten gehörten noch zur Neubaumaßnahme; denn bei Anbringung eines Außenputzes handelte es sich um eine Teilleistung des Werkvertrags zur Errichtung des Einfamilienhauses.

Die erstmalige Errichtung der Außenanlagen (Pflasterarbeiten, Grundstückseinfriedung, Verlegung von Rollrasen) ist nicht begünstigt, da kein vorheriger Zustand verändert wurde. Insofern könne keine Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahme vorliegen.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil ist nun die Revision vor dem Bundesfinanzhof anhängig (Aktenzeichen VI R 53/17), so dass die Rechtsfrage noch nicht abschließend geklärt ist.

10 Erbschaftsteuer: Nach Erbfall aufgetretener Gebäudeschaden – kein Abzug der Reparaturaufwendungen als Nachlassverbindlichkeit

Gehen auf den Erben vom Erblasser begründete Verpflichtungen über, so mindern diese als Nachlassverbindlichkeiten die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer. Allerdings gilt dies auf Grund des Stichtagsprinzips bei der Erbschaftsteuer nur für solche Verbindlichkeiten, die bereits zu Lebzeiten des Erblassers begründet wurden. Daher ist sorgfältig zu differenzieren, wie der Bundesfinanzhof in dem Urteil vom 26.7.2017 (Aktenzeichen II R 33/15) herausstellt.

Es ging um folgenden Sachverhalt: Zum Nachlass des im April 2006 verstorbenen O gehörte ein Zweifamilienhaus, in dem der Erblasser eine Wohnung selbst bewohnt und die andere vermietet hatte. Im Oktober 2006 stellte sich heraus, dass O noch vor seinem Tod Heizöl für die Ölheizung seines Hauses bezogen hatte, das eine veränderte Qualität aufwies. Auf Grund dieser veränderten Heizölqualität war ein Großteil des Heizöls ohne Störmeldung aus einem Tank der Heizanlage ausgetreten und hatte sich im Ölauffangraum gesammelt.

Eine von der Mieterin beauftragte Firma beseitigte das ausgetretene Öl, so dass die Heizung weiter genutzt werden konnte. Zu einem späteren Zeitpunkt ersetzte eine Firma die alten Tanks der Anlage und reinigte den Öllageraum. Das Finanzamt setzte gegen den Erben Erbschaftsteuer fest, ohne die vom Erben geltend gemachten, anteiligen Reparaturaufwendungen für die Heizungsanlage zum Abzug zuzulassen.

Diese Sichtweise bestätigte der Bundesfinanzhof. Das Gericht entschied, dass Aufwendungen zur Beseitigung von Schäden an geerbten Gegenständen wie Grundstücken oder Gebäuden, deren Ursache vom Erblasser gesetzt wurde, die aber erst nach dessen Tod in Erscheinung treten, nicht als Nachlassverbindlichkeiten abziehbar sind. Der Bundesfinanzhof hatte bereits mit früheren Urteilen entschieden, dass Aufwendungen zur Beseitigung von Mängeln und Schäden an geerbten Grundstücken oder Gebäuden – etwa unter dem Gesichtspunkt eines aufgestauten Reparaturbedarfs – grundsätzlich keine Erblässerschulden darstellen. Etwas anderes gilt nur dann, wenn schon zu Lebzeiten des Erblassers eine öffentlich-rechtliche oder eine privatrechtliche Verpflichtung (etwa gegenüber einem Mieter) zur Mängel- oder Schadensbeseitigung bestand.

Hinweis:

In der Praxis ist also sorgfältig zu prüfen, ob bereits zum Zeitpunkt des Erbfalls eine Verpflichtung bestanden hat. Insoweit ist eine streng stichtagsbezogene Prüfung vorzunehmen. Eine durch aufgestauten Reparaturaufwand resultierende Wertminderung eines Gebäudes kann jedoch ggf. bei der für erbschaftsteuerliche Zwecke vorzunehmenden Grundstücksbewertung Berücksichtigung finden.

11 Erbschaftsteuer: Einkommensteuer-Vorauszahlungen für das Todesjahr des Erblassers als Nachlassverbindlichkeiten

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs gehören zu den die Bemessungsgrundlage mindernden Nachlassverbindlichkeiten nicht nur die Steuerschulden, die zum Zeitpunkt des Erbfalls bereits rechtlich entstanden waren, sondern auch die Steuerverbindlichkeiten, die der Erblasser als Stpfl. durch die Verwirklichung von Steuertatbeständen begründet hat und die mit dem Ablauf des Todesjahres entstehen. Als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig ist demnach die Einkommensteuer-Abschlusszahlung.

Das Finanzgericht Münster hat nun mit Urteil vom 31.8.2017 (Aktenzeichen 3 K 1641/17 Erb) ausdrücklich entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung entschieden, dass dies auch für Vorauszahlungen zur Einkommensteuer gilt. Damit seien Einkommensteuer-Vorauszahlungen, die für ein erst nach dem Tod des Erblassers beginnendes Kalendervierteljahr festgesetzt werden, beim Erben als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig. Im Urteilsfall war der Abzug der Einkommensteuer-Vorauszahlungen für das III. und IV. Quartal 2014 als Schulden des Erblassers bei den Nachlassverbindlichkeiten strittig. Der Todeszeitpunkt lag im dritten Quartal 2014. Das Finanzamt wollte die Vorauszahlung für das IV. Quartal nicht berücksichtigen. Dem widersprach das Finanzgericht. Es führte aus, dass für nach dem Todeszeitpunkt entstandene Vorauszahlungen nichts anderes gelten könne als für die Einkommensteuer-Abschlusszahlung, da die Schuld jeweils vom Erblasser herrühre. Auch würde die Abschlusszahlung höher ausfallen, wenn die Vorauszahlung nicht geleistet worden wäre und diese Abschlusszahlung dann aber in voller Höhe als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig sei.

Hinweis:

Gegen das Urteil ist die Nichtzulassungsbeschwerde beim Bundesfinanzhof anhängig (Aktenzeichen II B 105/17), so dass das Urteil des Finanzgerichts noch nicht rechtskräftig ist. In einschlägigen Fällen sollte ein Ansatz der Nachlassverbindlichkeiten entsprechend der Sichtweise des Finanzgerichts begehrt werden.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

12 Firmenwagen: Lohnsteuerliche Behandlung vom Arbeitnehmer selbst getragener Aufwendungen

Das Bundesfinanzministerium hat mit Schreiben vom 21.9.2017 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2334/11/10004-02) mitgeteilt, dass die geänderte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur lohnsteuerlichen Behandlung vom Arbeitnehmer selbst getragener Aufwendungen bei der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs (Kfz) allgemein anzuwenden ist.

Im Kern hatte der Bundesfinanzhof Folgendes entschieden

- Mit Urteilen vom 30.11.2016 (Aktenzeichen VI R 49/14 und VI R 2/15) stellte der Bundesfinanzhof klar, dass ein vom Arbeitnehmer an den Arbeitgeber gezahltes Nutzungsentgelt den vom Arbeitnehmer zu versteuernden Nutzungswert auf der Einnahmenseite mindert und ein den Nutzungswert übersteigender Betrag weder zu negativem Arbeitslohn noch zu Werbungskosten führt.
- Zudem hat der Bundesfinanzhof seine früher vertretene Rechtsprechung geändert und vertritt nun die Auffassung, dass im Rahmen der privaten Nutzung vom Arbeitnehmer selbst getragene (laufende) individuelle Kfz-Kosten (z.B. Treibstoffkosten) bei der pauschalen Nutzungswertmethode (1 %-Regelung, 0,03 %-Regelung) den Nutzungswert auf der Einnahmenseite mindern. Dies setzt voraus, dass der Arbeitnehmer den geltend gemachten Aufwand im Einzelnen umfassend darlegt und belastbar nachweist.

Die Finanzverwaltung führt hierzu aus, dass bei Zuzahlung des Arbeitnehmers für eine außerdienstliche Nutzung eines betrieblichen Kfz, insbesondere bei Nutzung zu privaten Fahrten, Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und Heimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung, das **Nutzungsentgelt den Nutzungswert mindert**. Ein **Nutzungsentgelt** in diesem Sinne ist wie folgt auf Grund arbeitsvertraglich oder auf Grund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage abzugrenzen als:

- vereinbarter nutzungsunabhängiger pauschaler Betrag (z.B. Monatspauschale),
- vereinbarter an den gefahrenen Kilometern ausgerichteter Betrag (z.B. Kilometerpauschale),
- vom Arbeitnehmer übernommener Leasingrate

und zusätzlich bei der pauschalen Nutzungswertmethode (1 %-Regelung und 0,03 %-Regelung)

- vereinbarte vollständige oder teilweise Übernahme einzelner Kfz-Kosten durch den Arbeitnehmer. Dies gilt auch für einzelne Kfz-Kosten, die zunächst vom Arbeitgeber verauslagt und anschließend dem Arbeitnehmer weiterbelastet werden oder, wenn der Arbeitnehmer zunächst pauschale Abschlagszahlungen leistet, die zu einem späteren Zeitpunkt nach den tatsächlich entstandenen Kfz-Kosten abgerechnet werden.

Letztere, vom Arbeitnehmer selbst getragene Kfz-Kosten sind Kosten, die zu den Gesamtkosten des Kfz gehören wie z.B. Treibstoffkosten, Wartungs- und Reparaturkosten, Kfz-Steuer, Beiträge für Halterhaftpflicht- und Fahrzeugversicherungen, Garagen-/Stellplatzmiete, Aufwendungen für Anwohnerparkberechtigungen, Aufwendungen für die Wagenpflege/-wäsche, Ladestrom. Unberücksichtigt bleiben Kosten, die nicht zu den Kfz-Gesamtkosten gehören, z.B. Fährkosten, Straßen- oder Tunnelbenutzungsgebühren (Vignetten, Mautgebühren), Parkgebühren, Aufwendungen für Insassen- und Unfallversicherungen, Verwarnungs-, Ordnungs- und Bußgelder.

Werden solche vom Arbeitnehmer selbst getragene Kfz-Kosten bereits beim **Lohnsteuerabzug** berücksichtigt, so ist Folgendes zu beachten:

- Im Lohnsteuerabzugsverfahren ist der Arbeitgeber zur Anrechnung der individuellen Kfz-Kosten des Arbeitnehmers bei der Nutzungswertermittlung verpflichtet, wenn sich aus der arbeitsvertraglichen oder einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage nichts anderes ergibt.
- Hierzu hat der Arbeitnehmer gegenüber dem Arbeitgeber jährlich fahrzeugbezogen schriftlich die Höhe der individuellen Kfz-Kosten und die Gesamtfahrleistung des Kfz im Einzelnen umfassend darzulegen und belastbar nachzuweisen. Der Arbeitgeber hat auf Grund dieser Erklärungen und Belege des Arbeitnehmers den Lohnsteuerabzug durchzuführen, sofern der Arbeitnehmer nicht erkennbar unrichtige Angaben macht. Ermittlungspflichten des Arbeitgebers ergeben sich hierdurch nicht. Die Erklärungen und Belege des Arbeitnehmers hat der Arbeitgeber im Original zum Lohnkonto zu nehmen.
- Es wird aus Vereinfachungsgründen nicht beanstandet, wenn für den Lohnsteuerabzug zunächst vorläufig fahrzeugbezogen die Erklärung des Vorjahres zu Grunde gelegt wird.

Alternativ können die vom Arbeitnehmer selbst getragenen Kosten auch erst bei dessen **Einkommensteuer-Veranlagung** berücksichtigt werden. Dann muss der Arbeitnehmer die Nutzungsvereinbarung vorlegen und fahrzeugbezogen darlegen, wie der Arbeitgeber den Nutzungswert ermittelt und versteuert hat (z.B. Gehaltsabrechnung, die die Ermittlung und Besteuerung des Nutzungswerts erkennen lässt oder Bescheinigung des Arbeitgebers) sowie schriftlich die Höhe der von ihm selbst getragenen individuellen Kfz-Kosten und die Gesamtfahrleistung des Kfz im Kalenderjahr umfassend darlegen und belastbar nachweisen.

Hinweis:

Der Arbeitnehmer kann selbst getragene Kosten im Rahmen einer Einkommensteuer-Veranlagung ggf. auch für zurückliegende Zeiträume geltend machen, wenn und soweit noch eine Änderungsmöglichkeit nach den verfahrensrechtlichen Regelungen besteht. Allerdings müssen die Kosten nachgewiesen werden.

Bei Anwendung der pauschalen Nutzungswertmethode (1 %-Methode zzgl. 0,03 % für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte) ist zu beachten, dass der Nutzungswert auf die tatsächlich entstandenen Kosten begrenzt ist. Dies kann z.B. relevant sein, wenn die Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sehr groß oder der Firmenwagen im Anlagevermögen vollständig abgeschrieben ist. Zur Anwendung der sog. **Kostendeckelung** sind nachweisbare Gesamtkosten erforderlich. Sinnvoll ist es daher, für die Verbuchung der Fahrzeugkosten ein separates Konto bzw. eine Kostenstelle für das jeweilige Fahrzeug anzulegen.

Hinweis:

Die Kostendeckelung kann auch im Rahmen der Einkommensteuer-Veranlagung genutzt werden. Dazu hat der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Gesamtkosten des Fahrzeugs zur Verfügung zu stellen.

13 Häusliches Arbeitszimmer: Aktualisiertes Schreiben der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 6.10.2017 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2145/07/10002 :019) das bisherige Schreiben aus dem Jahr 2011 zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer grundlegend aktualisiert und an die zwischenzeitlich ergangene Rechtsprechung angepasst.

Zunächst ist festzuhalten, dass sich die gesetzlichen Rahmenbedingungen im Jahr 2017 nicht geändert haben. Sowohl für Arbeitnehmer als auch für Unternehmer gilt im Grundsatz, dass Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung steuerlich nicht abzugsfähig sind. Hiervon existieren zwei Ausnahmen:

- das Abzugsverbot gilt dann nicht, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. In diesem Fall wird die Höhe der abzugsfähigen Aufwendungen auf 1 250 € pro Jahr begrenzt;
- die Beschränkung der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen bzw. beruflichen Betätigung bildet; in diesem Fall ist unerheblich, ob ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

Herauszuheben sind die folgenden Aspekte:

a) Begriff des häuslichen Arbeitszimmers

Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist ein häusliches Arbeitszimmer ein Raum, der seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre des Stpfl. eingebunden ist, vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher, verwaltungstechnischer oder organisatorischer Arbeiten dient und ausschließlich oder nahezu ausschließlich zu betrieblichen und/oder beruflichen Zwecken genutzt wird. Unschädlich ist dabei eine untergeordnete private Mitbenutzung von bis zu 10 %.

In die häusliche Sphäre eingebunden ist ein als Arbeitszimmer genutzter Raum regelmäßig dann, wenn er zur privaten Wohnung oder zum Wohnhaus des Stpfl. gehört. Dies kann aber auch z.B. einen Kellerraum oder einen Raum unter dem Dach (Mansarde) des Wohnhauses betreffen, in dem der Stpfl. seine Wohnung hat, wenn die Räumlichkeiten auf Grund der unmittelbaren Nähe mit den privaten Wohnräumen des Stpfl. als gemeinsame Wohneinheit verbunden sind.

Hinweis:

Insoweit ist stets der Einzelfall zu prüfen. Bei einem im Keller oder Dachgeschoss eines Mehrfamilienhauses befindlichen Raum, der nicht zur Privatwohnung des Stpfl. gehört, sondern zusätzlich angemietet wurde, kann es sich um ein außerhäusliches Arbeitszimmer handeln. Maßgebend ist, ob eine innere häusliche Verbindung des Arbeitszimmers mit der privaten Lebenssphäre des Stpfl. besteht.

Aufwendungen für einen in die häusliche Sphäre eingebundenen Raum, der mit einem nicht unerheblichen Teil seiner Fläche auch privat genutzt wird (sog. „Arbeitsecke“), können nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden.

Hinweis:

Aufwendungen für Räume wie Küche, Bad und Flur, die in die häusliche Sphäre eingebunden sind und zu einem nicht unerheblichen Teil privat genutzt werden, können auch dann nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden, wenn ein berücksichtigungsfähiges häusliches Arbeitszimmer existiert und damit diese Räume auch beruflich bzw. betrieblich mitgenutzt werden.

Nicht unter die Abzugsbeschränkung fallen Räume, die ihrer Ausstattung und Funktion nach nicht einem Büro entsprechen (z.B. Betriebsräume, Lagerräume, Ausstellungsräume), selbst wenn diese ihrer Lage nach mit dem Wohnraum des Stpfl. verbunden und so in dessen häusliche Sphäre eingebunden sind. Auch ist insoweit eine untergeordnete private Mitbenutzung unschädlich. Hierzu nennt die Finanzverwaltung folgende Beispielfälle:

- Eine Arzt-, Steuerberater- oder Anwaltspraxis grenzt an das Einfamilienhaus an oder befindet sich im selben Gebäude wie die Privatwohnung, wenn diese Räumlichkeiten für einen intensiven und dauerhaften Publikumsverkehr geöffnet und z.B. bei häuslichen Arztpraxen für Patientenbesuche und -untersuchungen eingerichtet sind.
- In einem Geschäftshaus befinden sich neben der Wohnung des Bäckermeisters die Backstube, der Verkaufsraum, ein Aufenthaltsraum für das Verkaufspersonal und das Büro, in dem die Buchhaltungsarbeiten durchgeführt werden. Das Büro ist in diesem Fall auf Grund der Nähe zu den übrigen Betriebsräumen nicht als häusliches Arbeitszimmer zu werten.
- Im Keller ist ein Arbeitsraum belegt, der – anders als z.B. ein Archiv – keine (Teil-)Funktionen erfüllt, die typischerweise einem häuslichen Arbeitszimmer zukommen, z.B. Lager für Waren und Werbematerialien.

b) Betroffene Aufwendungen

Zu den von dem Abzugsverbot bzw. der Abzugsbeschränkung für ein häusliches Arbeitszimmer betroffenen Aufwendungen gehören insbesondere solche für die Ausstattung des Zimmers, wie z.B. Tapeten, Teppiche, Fenstervorhänge, Gardinen und Lampen, sowie die anteiligen Aufwendungen für:

- Miete bzw. Gebäudeabschreibung bei einer im Eigentum des Stpfl. befindlichen Immobilie,

- Schuldzinsen für Kredite, die zur Anschaffung, Herstellung oder Reparatur des Gebäudes oder der Eigentumswohnung verwendet worden sind,
- Wasser- und Energiekosten,
- Reinigungskosten,
- Grundsteuer, Müllabfuhrgebühren, Schornsteinfegergebühren, Gebäudeversicherungen,
- Renovierungskosten.

Hinweis:

Die auf ein häusliches Arbeitszimmer anteilig entfallenden Aufwendungen sind grundsätzlich nach dem Verhältnis der Fläche des Arbeitszimmers zu der nach §§ 42 bis 44 der Zweiten Berechnungsverordnung (II. BV) oder nach der Wohnflächenverordnung berechneten Wohnfläche der Wohnung (einschließlich des Arbeitszimmers) zu ermitteln.

Abgrenzend ist zu beachten:

- Luxusgegenstände wie z.B. Kunstgegenstände, die vorrangig der Ausschmückung des Arbeitszimmers dienen, gehören zu den nicht abziehbaren Aufwendungen der privaten Lebensführung und sind daher grundsätzlich vom Abzug ausgeschlossen.
- Nicht vom Abzugsverbot erfasst sind dagegen die Aufwendungen für Arbeitsmittel.

c) Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung

Die Kosten des häuslichen Arbeitszimmers sind in voller Höhe abzugsfähig, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. Diese Voraussetzung ist gegeben, wenn in dem Arbeitszimmer diejenigen Handlungen vorgenommen und Leistungen erbracht werden, die für die konkret ausgeübte betriebliche oder berufliche Tätigkeit wesentlich und prägend sind. Der Tätigkeitsmittelpunkt bestimmt sich nach dem inhaltlichen (qualitativen) Schwerpunkt der betrieblichen und beruflichen Betätigung des Stpfl. Dem zeitlichen (quantitativen) Umfang der Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers kommt lediglich eine indizielle Bedeutung zu. Das zeitliche Überwiegen der außerhäuslichen Tätigkeit schließt einen unbeschränkten Abzug der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer daher nicht von vornherein aus.

d) Höchstbetrag von 1 250 €

Sofern das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt bildet, jedoch für die im Arbeitszimmer verrichteten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeiten kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, kommt ein Abzug bis zu 1 250 € in Betracht. Anderer Arbeitsplatz ist grundsätzlich jeder Arbeitsplatz, der zur Erledigung büromäßiger Arbeiten geeignet und so beschaffen ist, dass der Stpfl. auf das häusliche Arbeitszimmer nicht angewiesen ist.

Hinweis:

Vor diesem Hintergrund ist der konkrete Einzelfall zu betrachten. Mittlerweile liegen zu etlichen Berufsgruppen finanzgerichtliche Entscheidungen zur Einstufung vor, welche einen wichtigen Anhaltspunkt für die Beurteilung im Einzelfall geben können.

Bei dem Betrag von 1 250 € handelt es sich nicht um einen Pauschbetrag. Es handelt sich vielmehr um einen personenbezogenen Höchstbetrag. Dies ist in folgenden Fällen von Bedeutung:

- **Nutzung des Arbeitszimmers zur Erzielung unterschiedlicher Einkünfte:** Übt ein Stpfl. mehrere betriebliche und berufliche Tätigkeiten nebeneinander aus und bildet das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung, so sind die Aufwendungen für das Arbeitszimmer entsprechend dem Nutzungsumfang den darin ausgeübten Tätigkeiten zuzuordnen. Liegt dabei der Mittelpunkt einzelner Tätigkeiten außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers, ist der Abzug der anteiligen Aufwendungen auch für diese Tätigkeiten möglich.

Liegt dagegen der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung

nicht im häuslichen Arbeitszimmer, steht für einzelne Tätigkeiten jedoch kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, können die Aufwendungen bis zur Höhe von 1 250 € abgezogen werden. Dabei sind die Aufwendungen für das Arbeitszimmer entsprechend dem Nutzungsumfang den darin ausgeübten Tätigkeiten zuzuordnen. Soweit der Kostenabzug für eine oder mehrere Tätigkeiten möglich ist, kann der Stpfl. diese anteilig insgesamt bis zum Höchstbetrag abziehen. Eine Vervielfachung des Höchstbetrags entsprechend der Anzahl der darin ausgeübten Tätigkeiten ist ausgeschlossen.

Beispiel:

Ein Angestellter nutzt sein Arbeitszimmer zu 40 % für seine nichtselbständige Tätigkeit und zu 60 % für eine unternehmerische Nebentätigkeit. Nur für die Nebentätigkeit steht ihm kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung. An Aufwendungen sind für das Arbeitszimmer insgesamt 2 500 € entstanden. Diese sind nach dem Nutzungsverhältnis aufzuteilen. Auf die nichtselbständige Tätigkeit entfallen 40 % von 2 500 € = 1 000 €, die nicht abgezogen werden können, da für diese Tätigkeit ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Auf die Nebentätigkeit entfallen 60 % von 2 500 € = 1 500 €, die bis zu 1 250 € als Betriebsausgaben abgezogen werden können.

Hinweis:

In diesen Fällen muss die zeitliche Nutzung des Arbeitszimmers für die verschiedenen Tätigkeiten glaubhaft gemacht werden. Ratsam ist, für einen repräsentativen Zeitraum Aufzeichnungen zu führen.

- **Nutzung des Arbeitszimmers durch mehrere Stpfl.:** Die Abzugsbeschränkung ist personenbezogen anzuwenden. Daher kann jeder Nutzende die Aufwendungen, die er selbst getragen hat, entweder unbegrenzt, bis zum Höchstbetrag von 1 250 € oder gar nicht abziehen. Nutzen mehrere Personen, wie z.B. Ehegatten, ein Arbeitszimmer gemeinsam, sind die Voraussetzungen für den Abzug der Kosten bezogen auf die einzelne steuerpflichtige Person zu prüfen.

Hinweis:

Nutzen Miteigentümer das Arbeitszimmer gemeinsam zur Erzielung von Einkünften, kann jeder die seinem Anteil entsprechenden und von ihm getragenen Aufwendungen (z.B. Absetzung für Abnutzung, Schuldzinsen) als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehen. Dasselbe gilt für Mietzahlungen für eine durch Ehegatten oder Lebenspartner gemeinsam gemietete Wohnung.

- **Nicht ganzjährige Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers:** Der Höchstbetrag von 1 250 € ist auch bei nicht ganzjähriger Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers in voller Höhe, also nicht zeitanteilig, zum Abzug zuzulassen.
- Wird das Arbeitszimmer für eine spätere Nutzung vorbereitet, bei der die Abzugsvoraussetzungen vorliegen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen entsprechend zu berücksichtigen. Insoweit liegen dann vorweggenommene Werbungskosten oder Betriebsausgaben vor.
- **Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers in Zeiten der Nichtbeschäftigung:** Die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer können in Zeiten der Nichtbeschäftigung (z.B. Erwerbslosigkeit, Mutterschutz, Elternzeit) als vorweggenommene Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden, wenn und soweit dem Stpfl. der Abzug der Aufwendungen auch unter den zu erwartenden Umständen der späteren betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit zustehen würde.

Hinweis:

Gerade in diesen Fällen ist eine sorgfältige Dokumentation der beabsichtigten zukünftigen Berufstätigkeit angezeigt.

Bei Unternehmern ist grundsätzlich zwingende Voraussetzung für einen Betriebsausgabenabzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, dass diese bei der Gewinnermittlung getrennt von den übrigen Aufwendungen aufgezeichnet werden. D.h. die Kosten müssen auf einem gesonderten Konto bzw. bei einer Einnahmen-Überschussrechnung z.B. in einer gesonderten Spalte separat gebucht bzw. aufgezeichnet werden.

Hinweis:

Die Finanzverwaltung akzeptiert insoweit aus Vereinfachungsgründen, dass die auf das Arbeitszimmer anteilig entfallenden Finanzierungskosten im Wege der Schätzung ermittelt werden und nach Ablauf des Wirtschafts- oder Kalenderjahres eine Aufzeichnung auf Grund der Jahresabrechnung des Kreditinstituts erfolgt. Entsprechendes gilt für verbrauchsabhängige Kosten wie z.B. Wasser- und Energiekosten. Auch ist es ausreichend, Abschreibungsbeträge einmal jährlich – zeitnah nach Ablauf des Kalender- oder Wirtschaftsjahres – aufzuzeichnen.

14 Lohnsteuerliche Vereinfachungen und Begünstigungen bei Aufladung von Elektrofahrzeugen und -autos im Betrieb des Arbeitgebers

Mit dem Gesetz zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr wurden auch steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Elektromobilität eingeführt. Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 26.10.2017 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2334/14/10002-06) hierzu ergänzend Stellung genommen:

- Aus Billigkeitsgründen gehören vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für das elektrische Aufladen von **Elektrofahrrädern**, die verkehrsrechtlich nicht als Kfz einzuordnen sind (u.a. keine Kennzeichen- und Versicherungspflicht), im Betrieb des Arbeitgebers oder eines verbundenen Unternehmens nicht zum Arbeitslohn und unterliegen damit nicht der Lohnsteuer.

Hinweis:

Gesetzlich ist geregelt, dass die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für das elektrische Aufladen eines Elektrofahrzeugs oder Hybridelektrofahrzeugs an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers oder eines verbundenen Unternehmens und für die zur privaten Nutzung überlassene betriebliche Ladevorrichtung steuerfrei sind. Die Befreiung betraf bisher lediglich das Aufladen von E-Bikes, die als Kfz einzuordnen sind.

- Für die Abgrenzung steuerfreien Auslagensatzes und zur Anrechnung von selbst getragenen individuellen Kosten des Arbeitnehmers für Ladestrom auf den Nutzungswert können für die vom Arbeitnehmer selbst getragenen individuellen Kosten für das elektrische Aufladen von Dienst-Pkw typisierend folgende Monatspauschalen zu Grunde gelegt werden: Im Falle zusätzlicher Lademöglichkeiten beim Arbeitgeber 20 € für Elektrofahrzeuge und 10 € für Hybridelektrofahrzeuge und ohne Lademöglichkeit beim Arbeitgeber 50 € für Elektrofahrzeuge und 25 € für Hybridelektrofahrzeuge.

Dies ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für die zur privaten Nutzung zeitweise überlassene betriebliche Ladevorrichtung für Elektrofahrzeuge oder Hybridelektrofahrzeuge steuerfrei sind, nicht hingegen der von dieser betrieblichen Ladevorrichtung für Elektrofahrzeuge oder Hybridelektrofahrzeuge bezogene Ladestrom. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um einen Stromanschluss des Arbeitgebers handelt, oder ob der Arbeitgeber die Stromkosten des Arbeitnehmers bezuschusst. Bei privaten Elektrofahrzeugen oder Hybridelektrofahrzeugen des Arbeitnehmers stellt die Erstattung der vom Arbeitnehmer selbst getragenen Stromkosten steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Bei betrieblichen Elektrofahrzeugen oder Hybridelektrofahrzeugen des Arbeitgebers, die dem Arbeitnehmer auch zur privaten Nutzung überlassen werden (sog. Dienstwagen), stellt die Erstattung der vom Arbeitnehmer selbst getragenen Stromkosten einen steuerfreien Auslagensatz dar.

15 Doppelte Haushaltsführung – Hauptwohnung am Beschäftigungsort

Eine doppelte Haushaltsführung liegt nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 16.11.2017 (Aktenzeichen VI R 31/16) nicht vor, wenn die Hauptwohnung, d.h. der „eigene Hausstand“, ebenfalls am Beschäftigungsort belegen ist. Denn in dieser Konstellation fallen der Ort des eigenen Hausstands und der Beschäftigungsort nicht auseinander. Die Hauptwohnung ist am Beschäftigungsort belegen, wenn der Stpfl. von dieser seine Arbeitsstätte in zumutbarer Weise täglich erreichen kann. Dabei bestätigt der Bundesfinanzhof die frühere Rechtsprechung, wonach der Begriff des Beschäftigungsorts weit auszulegen ist

und darunter insbesondere nicht nur die nämliche politische Gemeinde, in der die erste Tätigkeitsstätte liegt, zu verstehen ist. Dementsprechend haben auch die Finanzgerichte, die Finanzverwaltung sowie die Kommentarliteratur eine Wohnung am Beschäftigungsort bejaht, wenn der Arbeitnehmer von dort üblicherweise täglich zu seiner Arbeitsstätte fahren kann.

Denn eine Mindestentfernung zwischen Haupt- und beruflicher Zweitwohnung bestimmt das Einkommensteuergesetz nicht. Sie können sich deshalb in Ausnahmefällen sogar in derselben politischen Gemeinde befinden, wenn ausnahmsweise ein tägliches Fahren nicht zumutbar erscheint. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs dient eine Wohnung dem Wohnen am Beschäftigungsort, wenn sie dem Arbeitnehmer ungeachtet von Gemeinde- oder Landesgrenzen ermöglicht, seine Arbeitsstätte täglich aufzusuchen und dies bei Wegezeiten von etwa einer Stunde.

Hinweis:

Wird eine doppelte Haushaltsführung geltend gemacht, so ist stets der Sachverhalt sorgfältig zu ermitteln und zu dokumentieren.

16 Zeitpunkt der lohnsteuerlichen Erfassung von Arbeitslohn aus Beiträgen zur Direktversicherung

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 24.8.2017 (Aktenzeichen VI R 58/15) klargestellt, dass Beiträge des Arbeitgebers zu einer Direktversicherung des Arbeitnehmers für eine betriebliche Altersversorgung kein laufend gezahlter Arbeitslohn, sondern ein sonstiger Bezug sind, der in dem Kalenderjahr bezogen wird, in dem er dem Arbeitnehmer zufließt. Dieser Zufluss ist nicht schon mit Erteilung der Einzugsermächtigung durch den Arbeitgeber zugunsten des Versicherungsnehmers erfolgt, sondern erst, wenn der Arbeitgeber den Versicherungsbeitrag tatsächlich leistet (Belastung des Bankkontos des Arbeitgebers).

Die Stpfl., eine GmbH, hatte zugunsten ihres Geschäftsführers G bei der L-AG eine betriebliche Direktversicherung (Rentenversicherung) zur Altersversorgung abgeschlossen. Die Ansprüche aus der Direktversicherung standen unmittelbar dem Geschäftsführer zu. Die Direktversicherung beruhte auf einer Entgeltumwandlung. Zusammen mit dem Versicherungsantrag von Dezember 2010 erteilte die GmbH der L-AG eine Einzugsermächtigung für den jährlichen Versicherungsbeitrag von 4 440 € und behielt den Beitrag für den Zeitraum 1.12.2010 bis 30.11.2011 vom Dezemberlohn des G ein. Die L-AG zog den Beitrag erst im Folgejahr, am 5.1.2011, vom Geschäftskonto der Stpfl. ein. Die Belastung des Kontos erfolgte am 7.1.2011. Für den Folgezeitraum erfolgte die Abbuchung des Beitrags im Dezember 2011.

Die Stpfl. berücksichtigte die Versicherungsbeiträge in ihren Lohnsteueranmeldungen 2010 und 2011 jeweils als steuerfreien Arbeitslohn. Das Finanzamt war jedoch der Auffassung, dass dem G im Jahr 2011 Beiträge in Höhe von insgesamt 8 880 € als Arbeitslohn zugeflossen waren. Da jährlich nach den gesetzlichen Vorgaben lediglich ein Betrag von 4 440 € steuerfrei sei, sei der Restbetrag in derselben Höhe steuerpflichtig.

Dies bestätigte der Bundesfinanzhof. Laufender Arbeitslohn gilt in dem Kalenderjahr als bezogen, in dem der Lohnzahlungszeitraum endet. Arbeitslohn, der nicht als laufender Arbeitslohn gezahlt wird (sonstige Bezüge), wird in dem Kalenderjahr bezogen, in dem er dem Arbeitnehmer zufließt. Sonstige Bezüge und nicht laufender Arbeitslohn sind auch solche Bezüge, die im Kalenderjahr nur einmal gezahlt werden, auch wenn sie sich in aufeinanderfolgenden Jahren wiederholen. Bei Beiträgen des Arbeitgebers an eine Direktversicherung zur betrieblichen Altersversorgung des Arbeitnehmers erfüllt der Arbeitgeber den Anspruch des Arbeitnehmers in dem Zeitpunkt, in dem er den fraglichen Versicherungsbeitrag an die Versicherung leistet. Vorliegend erfolgte die Zahlung jeweils mit der Belastung des Bankkontos des Arbeitgebers, also am 7.1.2011 und im Dezember 2011. Somit war dem Geschäftsführer in 2011 Arbeitslohn für eine Direktversicherung in Höhe von 8 880 € zugeflossen, wonach aber nur 4 440 € (gesetzlicher Jahreshöchstbetrag) steuerfrei sind.

Handlungsempfehlung:

Gerade bei solchen Einmalzahlungen ist auf den Zahlungszeitpunkt zu achten. Im Zweifel sollte der Betrag per Überweisung geleistet werden, um Sicherheit beim Zahlungszeitpunkt zu erlangen.

17 Unfallbedingte Entschädigungsleistungen nur zu versteuern, wenn Ersatz für entgangenes Gehalt vorliegt

Streitig war die tarifermäßigte Besteuerung von unfallbedingten Zahlungen einer Versicherung. Der Stpfl. wurde im Jahr 1993 als Fahrradfahrer bei einem Verkehrsunfall schwer verletzt und ist seitdem schwerbehindert. In einem Rechtsstreit vertrat das Oberlandesgericht die Auffassung, der Stpfl. wäre ohne den Unfall als Gymnasiallehrer verbeamtet worden. Im Jahr 2006 und zu Beginn des Jahres 2012 wurden durch die Versicherung des Schädigers diverse Zahlungen als Vorschuss auf den Schadenersatz an den Stpfl. geleistet. Im Jahr 2012 schlossen der Stpfl. und die Versicherung einen Vergleich, wonach die Versicherung an den Stpfl. ab dem 1.9.2008 regelmäßige monatliche Zahlungen auf den Erwerbs- und Fortkommenschaden zu leisten habe. Die in 2006 geleisteten Zahlungen wurden hierauf angerechnet. Im Rahmen der Abwicklung des Vergleichs für die Vergangenheit und die Zukunft ermittelte die Versicherung den laufenden Verdienstaufschlag für Dezember 2012. Das Finanzamt berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid 2012 keine Tarifermäßigung für die Entschädigungszahlungen.

Der Bundesfinanzhof hat dagegen mit Urteil vom 11.10.2017 (Aktenzeichen IX R 11/17) entschieden, dass eine **tarifbegünstigt zu versteuernde Entschädigung** vorlag. In diesem Zusammenhang sind folgende Aspekte entscheidend:

- Bei Entschädigungen wegen Körperverletzung ist zu unterscheiden zwischen Beträgen, die den Verdienstaufschlag ersetzen und solchen, die als Ersatz für Arzt- und Heilungskosten und die Mehraufwendungen während der Krankheit sowie als Ausgleich für immaterielle Einbußen in Form eines Schmerzensgeldes gewährt werden. Nur so weit entgangene oder entgehende Einnahmen auf Grund der verminderten Erwerbsfähigkeit ersetzt werden, ist eine steuerpflichtige Entschädigung gegeben.
- Tarifbegünstigt werden solche Entschädigungen, deren Zufluss in einem Veranlagungszeitraum zu einer für den jeweiligen Stpfl. im Vergleich zu seiner regelmäßigen sonstigen Besteuerung einmaligen und außergewöhnlichen Progressionsbelastung führen.
- Dementsprechend sind solche Entschädigungen als außerordentliche Einkünfte zu behandeln, deren zusammengeballter Zufluss zu einer Ausnahmesituation in der Progressionsbelastung des jeweiligen Stpfl. führt. Zwar liegt sie typischerweise nicht vor, wenn eine einheitliche Entschädigungsleistung in mehreren Veranlagungszeiträumen zufließt; es ist indes insgesamt nicht von einer einheitlichen Entschädigungszahlung auszugehen, wenn zwei Entschädigungszahlungen in aufeinanderfolgenden Veranlagungszeiträumen nicht zum Ausgleich für dasselbe Schadensereignis, etwa den Verlust eines Arbeitsplatzes, gezahlt wurden.
- Im Streitfall liegt darüber hinaus hinsichtlich der Entschädigungszahlungen im Jahr 2006 einerseits und den Entschädigungszahlungen im Streitjahr andererseits keine einheitliche Gesamtentschädigung vor, deren ratenweise Auszahlung in verschiedenen Veranlagungszeiträumen einer tarifbegünstigten Besteuerung entgegenstünde. Die im Jahr 2006 geleisteten Zahlungen standen nicht mit der auf der Grundlage des Vergleichs vom 9.7.2012 geleisteten Entschädigung im Zusammenhang. Es handelt sich vielmehr um zwei selbständig zu beurteilende Entschädigungen, die dem Stpfl. jeweils in einem Veranlagungszeitraum, 2006 und 2012, zusammengeballt zugeflossen sind. Im Übrigen fehlt bei einem zeitlichen Abstand zweier selbständiger Entschädigungszahlungen von sechs Jahren – wie im Streitfall – auch der für die Beurteilung der Einheitlichkeit einer Entschädigungsleistung erforderliche zeitliche Zusammenhang.

Hinweis:

Deutlich wird, dass im jeweiligen Einzelfall anhand der getroffenen Vereinbarungen oder der gericht-

lichen Entscheidung sorgfältig zu analysieren ist, aus welchem Grund Zahlungen fließen. Nur so weit diese entgangene Einnahmen ausgleichen, welche steuerpflichtig gewesen wären, liegen steuerpflichtige Entschädigungen vor.

Die Frage des zusammengeballten Zuflusses ist in dem jeweiligen Einzelfall zudem sorgfältig zu prüfen.

Für Unternehmer und Freiberufler

18 Vorsteuerabzug: Anforderungen an die Anschrift des leistenden Unternehmers

Nach Auffassung der Finanzverwaltung und des Bundesfinanzhofs berechtigt nur eine Rechnung zum Vorsteuerabzug, die eine vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers enthält. Unter dieser Anschrift müsse der Unternehmer wirtschaftliche Aktivitäten entfalten, eine Briefkastenanschrift reiche nicht. Diese Auffassung war allerdings umstritten und wurde nun vom Europäischen Gerichtshof dahingehend entschieden, dass es nicht erforderlich ist, dass unter der in der Rechnung angegebenen Anschrift wirtschaftliche Aktivitäten ausgeübt werden.

Insoweit lagen dem Europäischen Gerichtshof zwei Verfahren vor:

- In der **Rechtssache Geissel** erwarb eine GmbH von einer anderen GmbH Kraftfahrzeuge. Das Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen, weil es sich bei der leistenden GmbH um eine „Scheinfirma“ handele, die unter ihrer Rechnungsanschrift keinen Sitz gehabt habe. Das Finanzgericht Düsseldorf bestätigte die Auffassung des Finanzamts. Zwar habe sich der statuarische Sitz unter der in den Rechnungen angegebenen Adresse befunden, dies sei aber ein Briefkastensitz gewesen. Der leistende Unternehmer sei dort nur postalisch erreichbar gewesen, habe unter dieser Anschrift jedoch keine geschäftliche Tätigkeit ausgeübt. Im Revisionsverfahren hat der Bundesfinanzhof dem Europäischen Gerichtshof die Frage vorgelegt, welche Anforderungen an die Anschrift zu stellen sind, damit eine Rechnung zum Vorsteuerabzug berechtigt.
- In der **Rechtssache Butin** versagte das Finanzamt ebenfalls den Vorsteuerabzug mit der Begründung, dass die in den Rechnungen ausgewiesene Anschrift unrichtig sei, da sie nur als „Briefkastenadresse“ diene. Das Finanzgericht Köln gab der Klage unter Ablehnung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs statt. Seiner Auffassung nach reiche eine Anschrift aus, unter der der leistende Unternehmer postalisch erreichbar ist. Auf die Revision des Finanzamts hin legte der Bundesfinanzhof diese Rechtsfrage ebenfalls dem Europäischen Gerichtshof vor.

Der Europäische Gerichtshof bestätigt nun mit Urteil vom 15.11.2017 (Rechtssache C-374/16, Geissel und C-375/16, Butin) ausdrücklich die Auffassung des Finanzgerichts Köln. Der Begriff „Anschrift“ werde allgemein weit verstanden. Er umfasse jede Art von Anschrift, einschließlich einer Briefkastenanschrift, sofern die Person unter dieser Anschrift erreichbar ist. Die Mitgliedstaaten dürfen an die Ordnungsmäßigkeit einer Rechnung keine strengeren Anforderungen stellen als diejenigen, die sich aus dem Unionsrecht ergeben. Die Angaben, die eine Rechnung enthalten muss, sollen es den Steuerverwaltungen ermöglichen, die Entrichtung der geschuldeten Steuer und ggf. das Bestehen des Vorsteuerabzugsrechts zu kontrollieren. Daneben dient die Angabe der Anschrift des Rechnungsausstellers in Verbindung mit seinem Namen und der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer dazu, eine Verbindung zwischen einer bestimmten wirtschaftlichen Transaktion und einem konkreten Wirtschaftsteilnehmer, dem Rechnungsaussteller, herzustellen. Die Identifizierung des Rechnungsausstellers ermöglicht eine Prüfung, ob der für einen Vorsteuerabzug in Betracht kommende Betrag auf Seiten des leistenden Unternehmers steuerlich erfasst und entrichtet wurde. Hierfür ist nach der Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs ei-

ne Anschrift, unter der wirtschaftliche Aktivitäten ausgeübt werden, nicht erforderlich. Dies gelte insbesondere dann, wenn die Tätigkeiten auf entmaterialisierte Weise unter Verwendung neuer Informationstechnologien ausgeübt werden.

Hinweis:

Damit wird die bisherige Rechtsprechung bestätigt, wonach an die formalen Voraussetzungen einer umsatzsteuerlichen Rechnung keine überspannten Anforderungen zu stellen sind. Entscheidend ist, dass aus den Rechnungsangaben der leistende Unternehmer identifiziert und ein Bezug zu einem konkreten Leistungsaustausch hergestellt werden kann und der Unternehmer unter der Anschrift postalisch erreichbar ist. Dennoch sollten gerade bei neu aufgenommenen Geschäftsbeziehungen die Angaben in Eingangsrechnungen sehr sorgfältig geprüft werden.

19 Unverzinsliche Darlehen eines nahen Angehörigen für den Betrieb des Darlehensnehmers

Im nun vom Bundesfinanzhof entschiedenen Fall hatte die Ehefrau ihrem Mann für dessen Gewerbebetrieb und für dessen Land- und Forstwirtschaft Mittel in Höhe von insgesamt 722 000 € darlehensweise zur Verfügung gestellt. Die Darlehenshingabe erfolgte Anfang 2006. Schriftliche Darlehensverträge wurden erst im Jahr 2008 erstellt, aber bereits bei Hingabe der Beträge am 2.1.2006 hatten nach den Ermittlungen Darlehensvereinbarungen bestanden. Die Mittelhingabe an den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb wurde zunächst als Einlage gebucht, was dann allerdings im Folgejahr korrigiert wurde, so dass die gewährten Beträge in Höhe des Nennbetrags als Darlehensschuld passiviert wurden. Die Darlehenshingabe erfolgte ungesichert, für einen Zeitraum von zehn Jahren und unverzinslich.

Das Finanzamt ging davon aus, dass die Darlehensvereinbarungen steuerlich anzuerkennen seien. Der steuerlichen Anerkennung von Darlehensverträgen zwischen Angehörigen (Fremdvergleich) steht eine fehlende Vereinbarung über die Verzinsung nicht grundsätzlich entgegen. Gleiches gilt, wenn die Modalitäten der Darlehensgewährung erst nach Auszahlung schriftlich fixiert und keine Sicherheiten vereinbart werden. Wegen der Unverzinslichkeit seien die Darlehen aber auf Grund der gesetzlichen Vorgaben in den Bilanzen des Ehemanns mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen, so dass sich im Jahr 2006 hohe Abzinsungserträge ergaben.

Der Bundesfinanzhof bestätigte mit Urteil vom 13.7.2017 (Aktenzeichen VI R 62/15) diese Sichtweise. Er stellt folgende Aspekte heraus:

- In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob insoweit beim Ehemann betriebliche Verbindlichkeiten vorliegen und ob die Angehörigendarlehen steuerlich anzuerkennen sind.
- Eine betriebliche Verbindlichkeit liegt dann vor, wenn die Darlehensmittel für betriebliche Zwecke verwendet werden. Auf die Person des Gläubigers oder seine Beweggründe kommt es nicht an, so dass auch bei einem Gefälligkeitsdarlehen unter Verwandten allein der vom Darlehensnehmer mit der Darlehensaufnahme verfolgte Zweck entscheidend ist.
- Darlehen, die einem Betriebsinhaber von einem Angehörigen gewährt werden, sind allerdings nicht dem Betriebsvermögen, sondern dem Privatvermögen des Betriebsinhabers zuzuordnen, wenn sie zwar zivilrechtlich, aber unter Heranziehung des Fremdvergleichs steuerrechtlich nicht anzuerkennen sind. Daraus folgt nicht nur, dass Zinsen hierfür nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, sondern auch, dass die Darlehensvaluta selbst dem Privatvermögen des Betriebsinhabers zuzuordnen ist. Wenn und soweit der Darlehensbetrag dem betrieblichen Konto gutgeschrieben wird, ist dieser in der Bilanz daher zwingend als Einlage zu erfassen.
- Maßgebend für die Beurteilung, ob Verträge zwischen nahen Angehörigen durch die Einkunftserzielung veranlasst oder aber durch private Zuwendungs- oder Unterhaltsüberlegungen motiviert sind, ist die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten. Zwar ist Voraussetzung, dass die vertraglichen Hauptpflichten klar und eindeutig vereinbart sowie entsprechend dem Vereinbarten durchgeführt werden. Jedoch schließt nicht jede Abweichung einzelner Sachverhaltsmerkmale vom Üblichen die steuerrechtliche Aner-

kennung des Vertragsverhältnisses aus. Von wesentlicher Bedeutung ist, ob die Vertragsschancen und -risiken in fremdüblicher Weise verteilt sind. Ferner ist von Belang, ob es sich um ein Rechtsgeschäft unter volljährigen, voneinander wirtschaftlich unabhängigen Angehörigen oder um eine Vereinbarung etwa zwischen Eltern und minderjährigen Kindern handelt.

- Gesetzlich ist ausdrücklich bestimmt, dass in der steuerlichen Gewinnermittlung Verbindlichkeiten mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen sind. Ausgenommen von der Abzinsung sind Verbindlichkeiten, deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate beträgt, und Verbindlichkeiten, die verzinslich sind oder auf einer Anzahlung oder Vorausleistung beruhen.
- Der Bundesfinanzhof stellt heraus, dass dieses Abzinsungsgebot auch für Angehörigendarlehen gilt. Weder lässt sich dem Gesetzeswortlaut eine Einschränkung im Hinblick auf Angehörigendarlehen entnehmen noch verlangt der Zweck der Vorschrift eine Sonderbehandlung solcher Darlehen. Daher war auch im Urteilsfall eine Abzinsung angezeigt.

Hinweis:

Auf Grund der Anforderung, dass Angehörigendarlehen einem Fremdvergleich standhalten müssen, sollten in der Praxis stets die wesentlichen Pflichten beider Parteien schriftlich festgehalten und wie unter fremden Dritten vereinbart werden.

Weiterhin sollten unverzinsliche Darlehen wegen der Abzinsungsproblematik vermieden werden. Die Abzinsung führt in der ersten Bilanz nach der Darlehensgewährung zu hohen Abzinsungserträgen, welche sich erst im Zeitablauf wieder ausgleichen. Eine Abzinsung kann vermieden werden durch Vereinbarung einer geringen Verzinsung von z.B. 0,5 % oder 1 %.

20 E-Rechnung wird Pflicht bei der Abrechnung von öffentlichen Aufträgen

Die Bundesregierung stellt mit der E-Rechnungsverordnung vom 13.10.2017 die Weichen zur elektronischen Rechnungsstellung gegenüber öffentlichen Auftraggebern. Umgesetzt werden damit EU-Vorgaben.

Für die Abrechnung öffentlicher Aufträge wird die Papierrechnung durch die elektronische Rechnung ersetzt. Für die Ausstellung von elektronischen Rechnungen haben Rechnungsteller und Rechnungssender grundsätzlich den Datenaustauschstandard XRechnung zu verwenden. Hierzu wurde ein entsprechender Standard veröffentlicht, der den Anforderungen der vom Europäischen Komitee für Normung veröffentlichten Norm EN 16931 „Elektronische Rechnungsstellung“ entspricht. Neben der XRechnung sind auch andere Formate zulässig, welche die Norm EM 16931 erfüllen. Reine Bild-PDF Formate, die keine strukturierten Daten bereitstellen, stellen allerdings keine elektronischen Rechnungen im Sinne des neuen Standards EN 16931 mehr dar. Das derzeit in Entwicklung befindliche ZUGFeRD 2.0 Format soll aber der neuen Norm entsprechen.

Die E-Rechnungsverordnung verpflichtet ab 27.11.2018 Bundesministerien und Verfassungsorgane sowie ab 27.11.2019 alle übrigen Bundesstellen, die Möglichkeiten zur Annahme elektronischer Rechnungen zu schaffen. Für die Übermittlung von elektronischen Rechnungen wird ein Verwaltungsportal des Bundes bereitgestellt. Nach der Registrierung im Verwaltungsportal können Unternehmer elektronische Rechnungen mittels Web-Formular, Upload von Files, Senden von E-Mails und Web-Services (Maschine zu Maschine) übertragen.

Eine Pflicht zur Erstellung und Übertragung elektronischer Rechnungen für die leistenden Unternehmer besteht jedoch erst ab 27.11.2020.

Handlungsempfehlung:

Unternehmen sollten sich rechtzeitig auf die neuen Anforderungen bei der Rechnungsstellung einstellen.

Für Personengesellschaften

21 Gewerbliche Prägung einer „Einheits-GmbH & Co. KG“

Die sog. gewerbliche Prägung einer GmbH & Co. KG – vereinfacht ausgedrückt – die gesetzliche Regelung, wonach die vermögensverwaltende Tätigkeit einer Personengesellschaft, bei der keine natürliche Person unbeschränkt für die Schulden der Gesellschaft haftet, sondern eine Komplementär-GmbH und nur diese oder Nichtgesellschafter zur Geschäftsführung befugt sind, als gewerbliche Einkünfte eingestuft werden, kann in der Praxis vielfach sinnvoll eingesetzt werden. Insbesondere wird durch eine solche Gestaltung die steuerliche Verhaftung der stillen Reserven gesichert. Typischerweise wird in diesen Fällen eine klassische GmbH & Co. KG eingesetzt, bei der die Komplementärstellung von einer GmbH eingenommen wird. Aus gesellschaftsrechtlicher Sicht ist insofern aber auch der Einsatz einer „Einheits-GmbH & Co. KG“ von Vorteil. Bei dieser Konstruktion hält die Personengesellschaft selbst alle Anteile an der Komplementär-GmbH. Dies vereinfacht vor allem Übertragungsvorgänge auf Seiten der Kommanditisten.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 13.7.2017 (Aktenzeichen IV R 42/14) entschieden, dass der gewerblichen Prägung einer „Einheits-GmbH & Co. KG“ nicht entgegensteht, dass der im Grundsatz allein geschäftsführungsbefugten Komplementärin im Gesellschaftsvertrag der KG die Geschäftsführungsbefugnis betreffend die Ausübung der Gesellschafterrechte aus oder an den von der KG gehaltenen Geschäftsanteilen an der Komplementär-GmbH entzogen und diese auf die Kommanditisten übertragen wird. Dazu führt der erkennende Senat aus, dass bei einer Einheits-GmbH & Co. KG gesellschaftsrechtliche Regelungen möglich sein müssen, die eine Interessenkollision bei der Willensbildung der Komplementär-GmbH vermeiden. Zudem stehe die „Einheits-GmbH & Co. KG“ als besondere Erscheinungsform einer KG der sog. beteiligungsidentischen GmbH & Co. KG sehr nahe. Auch bei einer solchen beteiligungsidentischen GmbH & Co. KG seien die Kommanditisten zwar Gesellschafter der Komplementär-GmbH, nicht aber organschaftliche Geschäftsführer der KG.

Hinweis:

Eine gewerbliche Prägung kann z.B. in Betriebsaufspaltungsfällen sinnvoll eingesetzt werden, um die Steuerverhaftung der stillen Reserven dauerhaft und unabhängig von den fragilen Voraussetzungen der steuerlichen Betriebsaufspaltung zu sichern. Soweit die gewerbliche Prägung nicht gewünscht ist, kann dieses aber auch leicht dadurch vermieden werden, dass z.B. ein Kommanditist als Geschäftsführer berufen wird. In einschlägigen Fällen sollte steuerlicher Rat eingeholt werden, um die für den jeweiligen Fall günstigste Gestaltung zu finden.

22 Einkünfte aus ruhendem Gewerbebetrieb stellen originär gewerbliche Einkünfte dar

Der Bundesfinanzhof stellt mit Urteil vom 9.11.2017 (Aktenzeichen IV R 37/14) klar, dass die Einkünfte aus einem ruhenden Gewerbebetrieb originär gewerbliche Einkünfte darstellen. Eine Betriebsaufgabe liegt nur dann vor, wenn eine ausdrückliche Betriebsaufgabeklarung erfolgt.

Im Urteilsfall ging es um eine ehemals als Bauträgerin und Grundstückshändlerin tätige Kommanditgesellschaft (KG). Einziger Komplementär der GmbH & Co. KG war zunächst eine GmbH. Nach einigen Gesellschafterwechseln waren nur noch natürliche Personen beteiligt. Strittig war, welche Einkünfte diese Gesellschaft erzielte. Für das Streitjahr 2003 reichte die KG zunächst eine Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung und eine Gewerbesteuererklärung bei dem Finanzamt ein, in denen sie, wie in den Vorjahren, Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärte. Mit einem Schreiben aus August 2005 machte die KG dagegen geltend, seit dem 1.1.2003 die Verwaltung fremden Vermögens eingestellt zu ha-

ben und ab dem Jahr 2004 ausschließlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt zu haben. Nach der daraufhin erfolgten Außenprüfung vertrat die Finanzverwaltung die Rechtsauffassung, die KG habe zum 31.12.2003 eine Betriebsaufgabe erklärt und insoweit einen Betriebsaufgabegewinn zu versteuern.

Nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs waren die Einkünfte im Streitjahr mangels einer wirksam gegenüber dem Finanzamt erklärten Aufgabe der originär gewerblichen Grundstückshändlerstätigkeit als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren, da der Gewerbebetrieb der KG im Streitjahr lediglich unterbrochen war und ruhte. Die KG war jederzeit in der Lage, den Betrieb als Grundstückshändlerin wieder aufzunehmen.

Der Bundesfinanzhof stellt heraus, dass eine Betriebsaufgabe vorliege, wenn die bisher im Betrieb entfaltete Tätigkeit auf Grund eines Entschlusses des Stpfl., den Betrieb aufzugeben, endgültig eingestellt werde und alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang, d.h. innerhalb kurzer Zeit, entweder insgesamt klar und eindeutig, äußerlich erkennbar in das Privatvermögen überführt bzw. anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt oder insgesamt einzeln an verschiedene Erwerber veräußert oder teilweise veräußert und teilweise in das Privatvermögen überführt werden und dadurch der Betrieb als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens zu bestehen aufhöre. Stelle ein Unternehmen seine werbende Tätigkeit dagegen ein, liege darin nicht notwendigerweise eine Betriebsaufgabe. Vielmehr könne die Einstellung der werbenden Tätigkeit auch als Betriebsunterbrechung zu beurteilen sein, die den Fortbestand des Betriebs unberührt lasse. Eine Betriebsunterbrechung kann auch darin bestehen, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen an einen anderen Unternehmer verpachtet werden. Wird in diesen Fällen die Betriebsaufgabe nicht eindeutig gegenüber dem Finanzamt erklärt, so ist von der Absicht auszugehen, den unterbrochenen Betrieb künftig wieder aufzunehmen.

Hinweis:

Das Urteil verdeutlicht, dass eine Betriebsaufgabe in der Regel einer ausdrücklichen Aufgabeerklärung des Stpfl. bedarf. Ansonsten liegt bei der Aufgabe der Tätigkeit zunächst ein ruhender Gewerbebetrieb vor. Insoweit sollte der Stpfl. sorgfältig prüfen, welche Situation günstiger ist. Eine Betriebsaufgabe ist jedenfalls regelmäßig mit einem Betriebsaufgabegewinn verbunden, da alle vorhandenen stillen Reserven aufzudecken und zu versteuern sind.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

23 Vergleichszahlungen auf Grund der Kündigung eines Bausparvertrags durch die Bausparkasse

In der derzeitigen Niedrigzinsphase kann es dazu kommen, dass Bausparverträge, deren Zuteilungsreife bereits eingetreten ist, von den Stpfl. als günstige Kapitalanlage genutzt werden, da ein vergleichsweise hoher Guthabenzins gezahlt wird. Die Bausparkassen versuchen vermehrt, sich dieser Verträge durch Kündigung zu entledigen. Kommt es durch die Kündigung zu einer Vergleichszahlung, die zusätzlich zum Bausparguthaben und den bis zum Zeitpunkt der Vertragsbeendigung entstandenen Zinsen gezahlt wird, so ist deren steuerliche Behandlung zu prüfen.

Die Oberfinanzdirektion NRW teilte mit Kurzinformation vom 20.11.2017 mit, dass sich die obersten Finanzbehörden der Länder darüber verständigt haben, dass diese Zahlungen von Bausparkassen, die auf Grund von vertragsbeendenden gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichen für den Zeitraum ab der Beendigung des Bausparvertrags gezahlt werden, widerlegbar als Zahlungen für entgehende Zinsen zu behandeln sind. Die Bausparkassen sind zum Einbehalt von Zinsabschlagsteuer verpflichtet. Ist ein Steuerabzug nicht erfolgt, sind die Erträge zwingend in der Steuererklärung anzugeben.

Hinweis:

Stpfl. müssen also prüfen, ob die Bausparkasse Zinsabschlagsteuer einbehalten hat.

24 Insolvenzbedingter Ausfall einer privaten Darlehensforderung als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen

Mit Einführung der Abgeltungsteuer erfolgte eine grundlegende Neuausrichtung der Besteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen. Insbesondere werden seither nicht nur laufende Erträge, wie z.B. Zinsen und Dividenden, besteuert, sondern auch Wertsteigerungen der Vermögenssubstanz, insbesondere bei Aktien. Insofern stellt sich aber auch die Frage der Erfassung von Wertverlusten, die der Stpfl. erleidet. Strittig ist insofern, ob auch Verluste aus privaten Darlehensforderungen steuerlich zu berücksichtigen sind.

Im Urteilsfall gewährte der Stpfl. einem Dritten in 2010 ein verzinsliches Darlehen. Seit August 2011 erfolgten keine Rückzahlungen mehr. Über das Vermögen des Darlehensnehmers wurde das Insolvenzverfahren eröffnet. Der Stpfl. meldete die noch offene Darlehensforderung zur Insolvenztabelle an und machte den Ausfall der Darlehensforderung als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen geltend. Dem folgten Finanzamt und Finanzgericht nicht.

Die Revision hiergegen hatte Erfolg. Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 24.10.2017 (Aktenzeichen VIII R 13/15) soll mit der Einführung der Abgeltungsteuer seit 2009 eine vollständige steuerrechtliche Erfassung aller Wertveränderungen im Zusammenhang mit Kapitalanlagen erreicht werden. Damit wurde die traditionelle Trennung von Vermögens- und Ertragebene für Einkünfte aus Kapitalvermögen aufgegeben. In der Folge dieses Paradigmenwechsels führt der endgültige Ausfall einer Kapitalforderung zu einem steuerlich zu berücksichtigenden Verlust. Insofern ist nun eine Rückzahlung der Kapitalforderung, die unter dem Nennwert des hingegebenen Darlehens bleibt, dem Verlust bei der Veräußerung der Forderung gleichzustellen.

Wie die Veräußerung ist auch die Rückzahlung ein Tatbestand der Endbesteuerung. Dies bedeutet aber auch, dass ein steuerbarer Verlust auf Grund eines Forderungsausfalls erst dann vorliegt, wenn endgültig feststeht, dass (über bereits gezahlte Beträge hinaus) keine (weiteren) Rückzahlungen (mehr) erfolgen werden. Die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Schuldners reicht hierfür in der Regel nicht aus. Etwas anderes gilt, wenn die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt wird oder aus anderen Gründen feststeht, dass keine Rückzahlung mehr zu erwarten ist. Insofern muss im Entscheidungsfall das Finanzgericht noch Feststellungen treffen.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof weist ausdrücklich darauf hin, dass nicht zu entscheiden war, inwieweit diese Grundsätze auch für einen Forderungsverzicht oder etwa den Verlust aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft gelten. Dies vor dem Hintergrund, dass kürzlich entschieden wurde, dass in diesen Fällen nach aktuellen gesellschaftsrechtlichen Rahmenbedingungen keine nachträglichen Anschaffungskosten auf die Anteile an der Kapitalgesellschaft vorliegen. Das Gericht führt insofern aber aus, dass auch in diesem Bereich die mit der Abgeltungsteuer eingeführte Quellenbesteuerung die traditionelle Beurteilung von Verlusten beeinflussen dürfte. Insofern wird ein wichtiger Hinweis gegeben, wie noch anstehende Entscheidungen ausfallen dürften.

25 Besteuerung fondsgebundener Lebensversicherungen ab 1.1.2018

Mit Wirkung ab dem 1.1.2018 ist die Besteuerung von Investmentfonds grundlegend neu geregelt. Im Grundsatz erfolgt eine Besteuerung auf Ebene des Fonds und diese wird beim Anleger durch eine Teilfreistellung der Erträge berücksichtigt. Die Höhe der Teilfreistellung hängt von der Anlageform des Investmentfonds ab. Dies wirkt sich auch auf fondsgebundene Lebensversicherungen aus.

Nach den nun geltenden gesetzlichen Rahmenbedingungen sind bei fondsgebundenen Lebensversicherungen 15 % des Unterschiedsbetrags, also der Differenz zwischen dem Aus-

zahlungsbetrag und den geleisteten Beitragszahlungen einschließlich darin enthaltener Kosten steuerfrei oder dürfen nicht bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden, soweit der Unterschiedsbetrag aus Investmenterträgen stammt. Die Steuerfreistellung wird gewährt, um die steuerliche Vorbelastung von Investmentfonds zu berücksichtigen. Die Steuerfreistellung greift nur, soweit Erträge aus Investmentfonds Bestandteil des Unterschiedsbetrags sind. Erträge aus konventionellen Anlagen oder aus Spezial-Investmentfonds fallen nicht in den Anwendungsbereich der Norm.

Das Bundesfinanzministerium hat mit Schreiben vom 29.9.2017 (Aktenzeichen IV C 1 – S 2252/15/10008 :011) zu der Frage Stellung genommen, wie insoweit mit bestehenden Verträgen umzugehen ist. Bei Versicherungsverträgen, die nach dem 31.12.2004 und vor dem 1.1.2018 abgeschlossen wurden (Bestandsverträge), umfasst die Steuerfreistellung nur die Investmenterträge, die auf den Zeitraum nach dem 31.12.2017 entfallen. Die bis zum 31.12.2017 entstandenen Investmenterträge werden von der pauschalen Freistellung nicht erfasst und müssen abgegrenzt werden.

Hinweis:

Auszahlungen aus vor dem 1.1.2005 abgeschlossenen Verträgen sind in der Regel insgesamt steuerfrei.

Bei ab dem Jahr 2018 erfolgenden Auszahlungen aus fondsgebundenen Lebensversicherungen ist zu differenzieren zwischen

- nicht begünstigten Erträgen vor dem 1.1.2018 und nach dem 31.12.2017,
- ab dem 1.1.2018 von begünstigten fondsbedingten Erträgen und Erträgen aus anderen Anlagen und
- der Zuordnung der Einzahlungen (Sparanteile und Kostenanteile) in den Investmentfonds zu begünstigten und nicht begünstigten Erträgen.

Die Finanzverwaltung verlangt grundsätzlich eine exakte Wertermittlung auf Grundlage der tatsächlich erzielten Erträge und Aufwendungen aus der Anlage im Investmentfonds. Aus Vereinfachungsgründen kann aber auch eine pauschale Wertermittlung erfolgen, wenn die auf Investmentfonds ab 1.1.2018 entfallenden Erträge sachgerecht abgegrenzt werden. Für diese pauschale Vorgehensweise gibt die Finanzverwaltung detaillierte Verfahrensanweisungen vor.

Hinweis:

Die Berechnungen müssen von der Versicherung vorgenommen und bescheinigt werden.

26 Steuerliche Folgen des Handels mit Bitcoins

Der Handel mit der Kryptowährung Bitcoin erreicht auch Privatpersonen. Insofern stellt sich auch die Frage, ob die Realisierung von Gewinnen oder Verlusten steuerliche Folgen nach sich zieht. Die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) hat virtuelle Währungen wie Bitcoins in der Tatbestandsalternative der Rechnungseinheiten gemäß § 1 Abs. 11 Satz 1 Kreditwesengesetz rechtlich verbindlich **als Finanzinstrumente qualifiziert**. Rechnungseinheiten sind mit Devisen vergleichbar, lauten aber nicht auf gesetzliche Zahlungsmittel. Vor diesem Hintergrund ist der Erlass vom 11.12.2017 (Aktenzeichen S 2256-2017/003-52) des Finanzministeriums Hamburg zu sehen. Folgendes ist zu beachten:

- Erwerb und Veräußerung von Bitcoins im Privatvermögen: Der Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung von Bitcoins führt **zu sonstigen Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften**, sofern Erwerb und Veräußerung der Bitcoins innerhalb eines Jahres stattfindet. Voraussetzung ist weiterhin, dass die Bitcoins nicht selbst generiert wurden, weil es dann am „Erwerb“ fehlt. Umgekehrt bedeutet dies, dass wenn die Bitcoins vor mehr als einem Jahr erworben wurden, diese ohne steuerliche Folgen veräußert werden können.
- Hingabe von Bitcoins als Zahlungsmittel: Sofern erworbene Bitcoins als Zahlungsmittel eingesetzt werden, gilt dieses als Veräußerung der Bitcoins und führt ebenfalls zu sons-

tigen Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften. Der Wert der im Gegenzug erhaltenen Ware oder Dienstleistung ist als Veräußerungspreis anzusetzen. Bei der Ermittlung des Gewinns sind die Anschaffungskosten von dem Veräußerungspreis abzuziehen.

Hinweis:

Widmet sich der Stpfl. der Erzeugung von Bitcoins bzw. Bitcoin Cash, so ist diese Tätigkeit unter den Voraussetzungen insbesondere einer vorhandenen Einkünfteerzielungsabsicht als gewerbliche Tätigkeit anzusehen.

Für Hauseigentümer

27 Besonderheiten bei Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen innerhalb von drei Jahren nach dem Erwerb der Immobilie

Fallen bei einem Vermietungsobjekt Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen an, so ist die Grenze für den sog. **anschaffungsnahen Aufwand** zu beachten. Vereinfacht ausgedrückt sind Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen immer dann als Herstellungskosten einzustufen und können mithin nur über die Abschreibung (bei Wohngebäuden regelmäßig also über einen Zeitraum von 50 Jahren) zeitlich verteilt geltend gemacht werden, wenn sie innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes anfallen und ohne Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen.

Hinweis:

In zeitlicher Hinsicht beginnt diese Frist mit dem Tag der Anschaffung des Gebäudes und endet drei Jahre später, ist also nicht an das Kalenderjahr gebunden. Die Berechnung erfolgt auf den Tag genau.

Der Bundesfinanzhof hatte in drei grundlegenden Urteilen v. 14.6.2016 (Aktenzeichen IX R 25/14, IX R 15/15 und IX R 22/15) zur Abgrenzung des steuerlichen Begriffs der anschaffungsnahen Herstellungskosten eine weite Auslegung bestätigt. Auch Schönheitsreparaturen (z.B. Tapezieren, Anstreichen oder Kalken der Wände und Decken, Streichen von Fußböden, Heizkörper, Innen- und Außentüren sowie Fenster) und Kosten für die Herstellung der Betriebsbereitschaft sowie Aufwendungen für eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung zählen zu den anschaffungsnahen Herstellungskosten. Dies gilt auch dann, wenn sie nicht in einem engen räumlichen, zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen angefallen sind.

Nicht zu den anschaffungsnahen Herstellungskosten gehören Erhaltungsaufwendungen, die üblicherweise jährlich anfallen, wie z.B. Heizungswartung, Aufzugswartung oder Ablesekosten.

Hinweis:

Die Finanzverwaltung hat nun mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 20.10.2017 (Aktenzeichen IV C 1 – S 2171-c/09/10004 :006) mitgeteilt, dass diese Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs grundsätzlich in allen offenen Fällen anzuwenden ist. Es wird jedoch nicht beanstandet, wenn auf Antrag des Stpfl. abweichend hiervon die bisherige Rechtsprechung zur Behandlung der Schönheitsreparaturen im Zusammenhang mit anschaffungsnahen Herstellungskosten auf Sachverhalte weiter angewendet wird, bei denen der Kaufvertrag bzw. ein ihm gleichstehender Rechtsakt vor dem 1.1.2017 abgeschlossen wurde.

Mit Urteil vom 9.5.2017 (Aktenzeichen IX R 6/16) hat der Bundesfinanzhof aber einschränkend entschieden, dass Aufwendungen zur Beseitigung eines Substanzschadens, der nach Anschaffung einer vermieteten Immobilie durch das schuldhafte Handeln des Mieters verursacht worden ist, als Werbungskosten sofort abziehbar sein können. In diesen Fällen handelt es sich nicht um sog. „anschaffungsnahe Herstellungskosten“.

Im Urteilsfall hatte der Stpfl. eine zum Zeitpunkt des Erwerbs nachweislich in einem betriebsbereiten und mangelfreien Zustand befindliche Eigentumswohnung erworben. Im Jahr nach dem Erwerb hatte eine Mieterin umfangreiche Schäden verursacht, wie eingeschlagene Scheiben an Türen, Schimmelbefall an Wänden und zerstörte Bodenfliesen. Darüber hinaus hatte die Mieterin einen Rohrbruch im Badezimmer nicht gemeldet; dadurch war es zu Folgeschäden gekommen. Der Bundesfinanzhof hat die insoweit erforderlichen Kosten nicht als anschaffungsnahe Herstellungskosten eingestuft. Denn Kosten für Instandsetzungsmaßnahmen zur Beseitigung eines Schadens, der im Zeitpunkt der Anschaffung nicht vorhanden und auch nicht in dem oben genannten Sinne „angelegt“ war, sondern nachweislich erst zu einem späteren Zeitpunkt durch das schuldhafte Handeln des Mieters am Gebäude verursacht worden ist, sind nicht den anschaffungsnahe Herstellungskosten zuzuordnen. Solche Aufwendungen können als sog. „Erhaltungsaufwand“ und damit als Werbungskosten sofort abgezogen werden.

Hinweis:

Auf Grund der Regelung zum anschaffungsnahe Aufwand sind innerhalb der letzten drei Jahre angeschaffte Objekte besonders zu betrachten. Im Einzelnen ist die Abgrenzung der relevanten Aufwendungen, die als anschaffungsnahe Aufwendungen eingestuft werden, schwierig. Daher ist anzuraten, in diesen Fällen stets vor der Tötigung der Aufwendungen steuerlichen Rat einzuholen. Als Gestaltungsmaßnahme dürfte nur ein zeitliches Zurückstellen von Maßnahmen bis zum Verstreichen des Dreijahreszeitraums die nachteilige Einstufung als anschaffungsnahe Herstellungskosten vermeiden helfen.

Gerade die angesprochenen Urteile verdeutlichen, dass eine sorgfältige Dokumentation von durchgeführten Erhaltungs- und Instandsetzungsmaßnahmen erforderlich ist.

28 Vermeidung einer Veräußerungsgewinnbesteuerung einer Immobilie durch Nutzung zu eigenen Wohnzwecken

Steuerlich werden Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken erfasst, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Ausgenommen sind Gebäude, die im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 27.6.2017 (Aktenzeichen IX R 37/16) klargestellt, dass eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken auch bei Zweit- und Ferienwohnungen gegeben sein kann. Ein Gebäude wird vielmehr auch dann zu eigenen Wohnzwecken genutzt, wenn es der Stpfl. nur zeitweilig bewohnt, sofern es ihm in der übrigen Zeit als Wohnung zur Verfügung steht. Daher werden insoweit auch Zweitwohnungen, nicht zur Vermietung bestimmte Ferienwohnungen und Wohnungen, die im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung genutzt werden, erfasst. Eine Nutzung zu „eigenen Wohnzwecken“ in diesem Sinne setzt also weder die Nutzung als Hauptwohnung voraus noch muss sich dort der Schwerpunkt der persönlichen und familiären Lebensverhältnisse befinden.

Hinweis:

Eine Selbstnutzung des Stpfl. in diesem Sinne liegt auch dann vor, wenn der Stpfl. die Immobilie gemeinsam mit seinen Familienangehörigen oder einem Dritten bewohnt. Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken liegt hingegen nicht vor, wenn der Stpfl. die Wohnung entgeltlich oder unentgeltlich an einen Dritten überlässt, ohne sie zugleich selbst zu bewohnen. Unschädlich ist dagegen die unentgeltliche Überlassung an ein Kind, für das der Stpfl. Anspruch auf Kindergeld oder einen Kinderfreibetrag hat.

Darüber hinaus verdeutlicht der Bundesfinanzhof, dass eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken „im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren“ dann vorliegt, wenn das Gebäude in einem zusammenhängenden Zeitraum genutzt wird, der sich über drei Kalenderjahre erstreckt, ohne sie – mit Ausnahme des mittleren Kalenderjahrs – voll auszufüllen. Im Jahr der Veräußerung und im zweiten Jahr vor der Veräußerung muss die Nutzung also nicht ganzjährig erfolgen.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall können sich bei dieser Frage sehr große materielle Auswirkungen ergeben. Steht eine Immobilie, bei der die Zehnjahresfrist noch nicht abgelaufen ist, zum Verkauf an, so ist dringend eine individuelle steuerliche Prüfung angezeigt.

29 Nachweis eines niedrigeren Verkehrswerts einer Immobilie für Zwecke der Schenkungssteuer

Für Zwecke der Erbschaft-/Schenkungssteuer werden Immobilien grundsätzlich nach einem pauschalen Verfahren bewertet. In der Praxis führt dies in nicht wenigen Fällen zu einem zu hohen Wertansatz. Dies gilt insbesondere bei Einfamilienhäusern oder Immobilien in schlechter Lage oder mit individuellen Besonderheiten. Daher sieht das Gesetz vor, dass ein niedrigerer Verkehrswert nachgewiesen werden kann. Hierzu bestehen zwei Möglichkeiten:

- Zum einen kann ein niedrigerer Verkehrswert durch einen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Bewertungsstichtag zustande gekommenen Kaufpreis für das zu bewertende Grundstück nachgewiesen werden.
- Zum anderen kann ein niedrigerer Verkehrswert durch ein Bewertungsgutachten eines Sachverständigen nachgewiesen werden.

Der Bundesfinanzhof hatte nun über die Bewertung einer im Wege der Schenkung übertragenen Immobilie zu entscheiden. Es handelte sich um ein ca. im Jahr 1900 erbautes Miethaus mit insgesamt 23 vermieteten Wohneinheiten und einer leerstehenden Wohnung. Eine durchgreifende Sanierung oder Modernisierung hatte seit der Errichtung des Gebäudes nicht stattgefunden. Der Stpfl. reichte beim Finanzamt eine Bedarfswerterklärung nebst Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen ein. In diesem Gutachten ermittelte der Sachverständige einen Ertragswert von 800 000 €, von dem er pauschale Kosten für die Beseitigung eines Reparaturstaus von 170 000 € abzog und so einen bereinigten Ertragswert/Verkehrswert von 630 000 € berechnete. Nach Angaben des Sachverständigen konnte er bei einer Ortsbesichtigung das Objekt im Außen- und exemplarisch im Innenbereich besichtigen. Das Gebäude habe insgesamt einen verbrauchten baulichen Zustand aufgewiesen. Aus Angaben des Stpfl. schloss der Sachverständige, dass sich die Ausstattung von 16 der 24 Wohneinheiten größtenteils noch im Zustand nach Erstellung des Gebäudes befunden habe. Für die Gebäudehülle und die 16 Wohnungen sei nach überschlägiger Schätzung von einem Investitionsbedarf von mindestens 170 000 € auszugehen. Auf die 16 Wohnungen entfalle ein Anteil von ca. 116 000 €.

Das Finanzamt und dem folgend auch das Finanzgericht verwarf das vorgelegte Gutachten, weil es hinsichtlich der pauschal geschätzten Reparatur- und Instandsetzungskosten nicht plausibel sei. Dies bestätigte nun der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 24.10.2017 (Aktenzeichen II R 40/15). Das Gericht hebt folgende Aspekte hervor:

- Zur Ordnungsmäßigkeit eines Sachverständigengutachtens gehören methodische Qualität und eine zutreffende Erhebung und Dokumentation der Begutachtungsgrundlagen.
- Ist im Ertragswertverfahren dem schlechten Zustand eines Gebäudes bei Erträgen, Bewirtschaftungskosten und Restnutzungsdauer nicht Rechnung getragen worden, können Instandsetzungskosten durch Abschläge zu berücksichtigen sein. Aus dem Gutachten muss sich jedoch ergeben, wie sich die Mängel und Schäden auf den Verkehrswert auswirken.
- Ein Sachverständigengutachten ist zudem nur ordnungsgemäß, wenn die tatsächlichen Grundlagen der Wertermittlung schlüssig nachvollziehbar sind. Dazu gehört eine hinreichende Erhebung und Dokumentation der Begutachtungsgrundlagen. Der Gutachter muss aus den festgestellten Fakten seine Schlussfolgerungen ziehen und diese zusammen mit den von ihm für richtig erkannten Annahmen im Gutachten dokumentieren. Allgemeine Verweise, wie z.B. auf eine sachverständige Feststellung oder auf eine jahrelange Erfahrung, sind nicht ausreichend. Sind dem Sachverständigen die für die Beurtei-

lung maßgeblichen Umstände nicht bekannt, muss er sie ermitteln oder beim Auftraggeber erfragen. Bleibt dies erfolglos, so darf der Sachverständige zwar sein Gutachten auf Unterstellungen aufbauen; er muss dies jedoch in dem Gutachten kenntlich machen. Der Sachverständige darf daher von einer bestimmten Voraussetzung nur ausgehen, wenn er diese durch festgestellte Tatsachen belegen kann. Je weniger unmittelbare tatsächliche Erkenntnisse des Sachverständigen vorliegen, umso geringer ist der Nachweiswert des Gutachtens.

Hinweis:

Der Nachweis eines niedrigeren Verkehrswerts anhand eines Bewertungsgutachtens kann in nicht wenigen Fällen sinnvoll sein. Zu beachten sind dann allerdings die Kosten für das Wertgutachten. Ein solches Bewertungsgutachten wird nur dann anerkannt, wenn dies ordnungsgemäß erstellt wurde. Ein Gutachten muss aus sich heraus verständlich und auf Plausibilität überprüfbar sein und nach den Regeln der Immobilienwertermittlungsverordnung erstellt sein. Entspricht das Gutachten jedoch nicht in jeder Hinsicht den zu stellenden Anforderungen, berechtigt dies nicht ohne Weiteres dazu, das Gutachten insgesamt unberücksichtigt zu lassen, sondern lediglich zu punktuellen Abweichungen.

30 Gewerblicher Grundstückshandel im Zusammenhang mit geschenkten Objekten

Grundsätzlich ist der Gewinn aus der Veräußerung von Immobilien, die länger als zehn Jahre gehalten wurden, nicht der Besteuerung zu unterwerfen. Bei geerbten oder geschenkten Immobilien tritt hinsichtlich der Berechnung der Zehnjahresgrenze der Stpfl. in die Rechtsstellung des Erwerbers ein, d.h. die Vorbesitzzeit wird insoweit berücksichtigt. Eine steuerliche Erfassung des Veräußerungsgewinns erfolgt allerdings dann, wenn ein die private Vermögensverwaltung überschreitender gewerblicher Grundstückshandel vorliegt. Die Abgrenzung ist im Einzelfall schwierig. Wichtigstes Abgrenzungskriterium ist die sog. **Drei-Objekt-Grenze**. Wer innerhalb von etwa fünf Jahren mehr als drei Objekte anschafft, erschließt oder herstellt und sodann verkauft, erfüllt damit die objektiven Voraussetzungen des gewerblichen Grundstückshandels.

Mit Urteil vom 23.8.2017 (Aktenzeichen X R 7/15) bestätigt der Bundesfinanzhof seine Rechtsprechung zur Drei-Objekt-Grenze im Zusammenhang mit geschenkten Grundstücken. Die Veräußerung ererbter oder geschenkter Grundstücke ist dann im Rahmen der Drei-Objekt-Grenze zu berücksichtigen, wenn der Stpfl. erhebliche Aktivitäten zur Verbesserung der Verwertungsmöglichkeiten entfaltet hat.

Im Urteilsfall hatte der Stpfl. 1992 den hälftigen Miteigentumsanteil an dem mit einem Mehrfamilienhaus bebauten Grundstück von seiner Tante zum Kaufpreis von 225 000 DM erworben. Im Jahr 2000 erhielt er von seiner Mutter den anderen Miteigentumsanteil unentgeltlich im Wege der vorweggenommenen Erbfolge. Der Stpfl. begann im Jahr 2001 mit einer Generalsanierung des Gebäudes, die im Wesentlichen Anfang 2004 abgeschlossen war. Im Jahr 2003 hatte er das Gebäude in fünf Eigentumswohnungen aufgeteilt.

Zunächst bemühte sich eine von ihm beauftragte Immobilienfirma um die Vermietung der Wohnungen. Nachdem ihre Bemühungen erfolglos blieben, erteilte der Stpfl. den Auftrag zum Nachweis bzw. zur Vermittlung von Interessenten zum Verkauf des Objekts. Im Internet bot die Immobilienfirma in der Folgezeit vier hochwertig sanierte Wohnungen an. Der Stpfl. veräußerte in dem Zeitraum von August 2004 bis November 2004 drei Eigentumswohnungen und schenkte der Ehegattin im Januar 2005 die nicht veräußerte vierte Eigentumswohnung im Erdgeschoss. Die fünfte Eigentumswohnung im Dachgeschoss wurde und wird teilweise vom Stpfl. selbst genutzt.

Die ebenfalls klagende Ehegattin beauftragte Anfang 2005 ihrerseits einen Makler zunächst mit der – erfolglosen – Suche nach einem Mieter. Im August 2005 veräußerte sie diese für 370 000 €.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die von der Ehefrau veräußerte Eigentumswohnung als Zählobjekt in den gewerblichen Grundstückshandel des Stpfl. einzubeziehen sei, da dieser bereits mit Erteilung des Verkaufsauftrags die unteren vier Eigentumswoh-

nungen zum Verkauf angeboten habe. Dementsprechend wurden für 2004 Einkünfte des Stpfl. aus Gewerbebetrieb i.H.v. 448 843 € sowie für 2005 Einkünfte der Ehefrau aus Gewerbebetrieb i.H.v. 135 245 € der Besteuerung zu Grunde gelegt.

Dies bestätigte der Bundesfinanzhof. Die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels sei richtig, obwohl der Stpfl. den hälftigen Grundstücksanteil von seiner Mutter unentgeltlich erworben, seinerseits nur drei Objekte veräußert und ein viertes Objekt verschenkt hat. Im Wesentlichen sind folgende Argumente entscheidend:

- Die Veräußerung ererbter oder geschenkter Grundstücke ist nämlich zumindest dann als gewerblich anzusehen und damit als Zählobjekt zu beachten, wenn erhebliche weitere Aktivitäten zur Verbesserung der Verwertungsmöglichkeiten entfaltet wurden. Diese Voraussetzungen sind im Streitfall gegeben. Der Stpfl. hat das Gebäude, das er zur Hälfte im Wege der vorweggenommenen Erbfolge erlangt hatte, von 2001 bis Anfang 2004 umfangreich saniert und insofern erst die Voraussetzung für den Verkauf geschaffen.
- Im Streitfall sei die Schenkung des vierten Grundstücks an die Ehefrau ausnahmsweise als Zählobjekt bei dem gewerblichen Grundstückshandel des Stpfl. einzubeziehen. Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung sind zwar vom Stpfl. verschenkte Objekte bzw. solche, mit deren Weitergabe kein Gewinn erzielt werden soll, in die Betrachtung, ob die Drei-Objekt-Grenze überschritten ist, grundsätzlich nicht mit einzubeziehen.
- Von diesem Grundsatz hat die Rechtsprechung allerdings Ausnahmen gemacht. So kann in der Einschaltung naher Angehöriger in „eigene“ Grundstücksgeschäfte des Stpfl. ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts liegen. Ebenso kann die Weiterveräußerung geschenkter Objekte dem Schenker zugeordnet werden, wenn dieser nach dem Gesamtbild der Verhältnisse das „Geschehen beherrscht hat“ und ihm selbst der Erlös aus den Weiterveräußerungen zugeflossen ist.
- Hiervon unabhängig kommt nach der Rechtsprechung eine Einbeziehung der an Angehörige schenkweise übertragenen Objekte hinsichtlich der Frage des Überschreitens der Drei-Objekt-Grenze zudem dann in Betracht, wenn der übertragende Stpfl. – bevor er sich dazu entschließt, das Objekt unentgeltlich zu übertragen – die (zumindest bedingte) Absicht besessen hatte, auch diese Objekte am Markt zu verwerten. Dies lag im Streitfall vor.

Hinweis:

Die Frage, ob ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, kann nur für den Einzelfall unter Würdigung aller Umstände entschieden werden. Im Einzelfall ist diese Beurteilung äußerst komplex. In Fällen, bei denen ein gewerblicher Grundstückshandel nicht auszuschließen ist, sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

31 Bundesverfassungsgericht stellt Einheitswerte für Grundsteuer infrage

Eine nicht unwesentliche Einnahmequelle der Kommunen ist die Grundsteuer. Auf der anderen Seite ist diese eine steuerliche Belastung für die Grundstückseigentümer. Bei vermieteten Immobilien darf und wird diese regelmäßig den Mietern als Nebenkosten weiterbelastet und trägt so zu den in Deutschland vielfach als hoch empfundenen Mieten bei. Deren Höhe ergibt sich im Wesentlichen aus dem Hebesatz – den die Kommunen festlegen – und der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer, welche – im Grundsatz – die einmalig festgestellten Einheitswerte (aus dem Jahre 1964 in den westlichen und 1935 in den neuen Bundesländern) abbildet. Eine Aktualisierung dieser Werte erfolgt lediglich bei gravierenden Veränderungen an der Immobilie.

Vor dem Bundesverfassungsgericht steht die Berechnungsgrundlage dieser für die Kommunen wichtigen Steuerquelle auf dem Prüfstand. Im Mittelpunkt einer mündlichen Verhandlung vom 16.1.2017 in Karlsruhe stand die Frage, ob die einmal festgestellten Einheitswerte heute noch eine gerechte Steuererhebung zulassen. Nach Überzeugung des Bundesfinanzhofs, der die entsprechenden Verfahren dem Bundesverfassungsgericht vorlegte, verstoßen die Einheitswerte für die mehr als 35 Mio. Grundstücke und Immobilien in

Deutschland gegen den Gleichheitssatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG.

Der Ausgang der Verfahren vor dem Bundesverfassungsgericht ist noch offen. Allerdings gehen informierte Kreise davon aus, dass das Gericht eine Reform der Grundsteuer für erforderlich halten wird. Der Vorsitzende des Ersten Senats, Ferdinand Kirchhof, wies im Übrigen zu Beginn der Verhandlung darauf hin, dass das Gericht, sollte es einen Verstoß gegen das Grundgesetz feststellen, entscheiden müsse, wie einerseits mit der Zeit bis zu einer Neuregelung und andererseits mit bereits erlassenen Steuerbescheiden umgegangen werden solle. Gesetzgebungsverfahren und Neubewertung der Grundstücke und Immobilien würde mehrere Jahre dauern. Insoweit ergeben sich v.a. für die Kommunen erhebliche Einnahmerisiken. Ein auch nur zeitweiser Ausfall der Grundsteuer wäre für Städte und Gemeinden kaum tragbar, weil die Grundsteuer mehr als 10 % ihrer Steuereinnahmen ausmacht.

Anfang 2017 wurde vom Bundesrat ein Gesetzentwurf zur Reform der Grundstücksbewertung in den Bundestag eingebracht. Danach soll das bisherige Bewertungsziel „gemeiner Wert“ durch den „Kostenwert“ abgelöst werden, der den Investitionsaufwand für die Immobilie abbildet. Damit würde man von der Ermittlung von Verkehrswerten abrücken. Dieser Kostenwert soll den Investitionsaufwand für die Immobilie abbilden. Im Gesetzentwurf ist eine erstmalige Feststellung der Grundstückswerte nach den neuen Regeln zum 1.1.2022 vorgesehen. Das neue Bewertungsverfahren soll danach weitgehend automatisiert durchgeführt werden können. Das Gesetzgebungsverfahren ruht jedoch derzeit.

Hinweis:

Teilweise wird die Empfehlung ausgesprochen, gegen entsprechende Bescheide sowohl bei der Kommune Widerspruch als auch beim Finanzamt Einspruch einzulegen bzw. eine Neufestsetzung des Grundsteuermessbetrags zu beantragen. Insoweit ist allerdings Vorsicht geboten, da die derzeit angewandten Bemessungsgrundlagen häufig auch zu niedrig ansetzen. Derzeit ist nicht absehbar, welche Grundstückseigentümer bei dieser möglichen Reform besser gestellt werden und welche nicht. Auch müssen verfahrensrechtliche Aspekte beachtet werden. Im Übrigen ist es so, dass seit Oktober 2014 die Einheitswerte und damit auch die Grundsteuermess- und Grundsteuerbescheide ohnehin vorläufig erlassen werden.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

32 Stellungnahme der Finanzverwaltung zur Einschränkung des Verlustabzugs bei Kapitalgesellschaften nach § 8c KStG (sog. Mantelkauf)

Weil beim steuerlichen Verlustabzug der Grundsatz gelten soll, dass Verluste nicht übertragbar sind, sondern nur von der Person steuerlich geltend gemacht werden können, die sie erlitten hat (Personenidentität), ist in § 8c KStG geregelt, dass bei einer Kapitalgesellschaft allein schon ein Anteilseignerwechsel zu Verlustuntergängen führen kann. Bei Anteils- oder Stimmrechtsübertragungen von mehr als 25 % und bis zu 50 % fallen nicht genutzte Verluste quotale weg; werden mehr als 50 % der Anteils- oder Stimmrechte übertragen, dann geht der Verlustabzug sogar vollständig unter.

Hinweis:

Diese Regelung ist nach dem Beschluss des BVerfG vom 29.3.2017 (Aktenzeichen 2 BvL 6/11, HFR 2017, 636) für den Zeitraum vom 1.1.2008 bis 31.12.2015 mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar. Der Gesetzgeber wurde vom BVerfG aufgefordert, für den Zeitraum bis zum 31.12.2018 eine rückwirkende Neuregelung zu treffen. Ab dem 1.1.2016 ist der neu geschaffene § 8d KStG in Kraft getreten. Dieser sieht eine Fortführung der steuerlichen Verluste trotz schädlichem Anteilseignerwechsel vor, sofern der Geschäftsbetrieb in Art und Weise unverändert fortgeführt wird; im Detail sind sehr restriktive Voraussetzungen zu beachten. Ob der (anteilige) Wegfall von Verlustvorträgen bei Anteilseignerwechsel nach den seit 2016 geltenden Regelungen mit den verfas-

sungsrechtlichen Vorgaben vereinbar ist, ist derzeit noch ungewiss.

Mit seinem lang vorbereiteten Schreiben nimmt das Bundesfinanzministerium (Schreiben vom 28.11.2017, Aktenzeichen IV C 2 – S 2745-a/09/10002:004, BStBl II 2017, 1645) ausführlich zu dieser Verlustabzugsbeschränkung Stellung und ersetzt ihr bisheriges Anwendungsschreiben vom 4.7.2008.

Aus Sicht der GmbH und ihrer Gesellschafter sind folgende Aussagen der FinVerw besonders hervorzuheben:

- Die Abzugsbeschränkung gem. § 8c KStG ist auf alle nicht ausgeglichenen und nicht abgezogenen negativen Einkünfte (= nicht genutzte Verluste) anwendbar und umfasst insbesondere die Verluste nach § 10d EStG (Verlustvor- und -rückträge) einschließlich der Verlustvorträge einer Organgesellschaft aus vororganschaftlicher Zeit.
- § 8c KStG setzt einen schädlichen Beteiligungserwerb (entgeltlich oder unentgeltlich) innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren durch Personen eines Erwerberkreises voraus. Den Erwerberkreis bildet der Erwerber gemeinsam mit ihm nahestehenden Personen und Personen, die mit ihm oder den nahestehenden Personen gleichgerichtete Interessen haben.
- Von einer Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen ist regelmäßig auszugehen, wenn eine Abstimmung zwischen den Erwerbern stattfindet, wobei kein Vertrag vorliegen muss. Gleichgerichtete Interessen liegen z.B. vor, wenn mehrere Erwerber einer Körperschaft zur einheitlichen Willensbildung zusammenwirken.
- Schenkungen werden erfasst, nicht jedoch der Erwerb seitens einer natürlichen Person durch Erbfall zwischen Angehörigen.
- Dabei wird neben dem Erwerb (= Übergang des wirtschaftlichen Eigentums) von Kapitalanteilen auch der Erwerb von Mitgliedschaftsrechten und Beteiligungsrechten (jeweils auch ohne Stimmrechte) sowie von Stimmrechten und vergleichbaren Sachverhalten (z.B. Erwerb von Genussscheinen, Stimmrechtsvereinbarungen, Stimmrechtsbindungen, Stimmrechtsverzicht) erfasst.
- Zur Ermittlung des schädlichen Beteiligungserwerbs werden alle Erwerbe durch den Erwerberkreis innerhalb eines Fünf-Jahres-Zeitraums, der mit dem ersten unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligungserwerb an der Verlustgesellschaft beginnt, zusammengefasst; zu diesem Zeitpunkt muss noch gar kein Verlustvortrag vorhanden sein.
- Wird die 25 %-Grenze durch einen Beteiligungserwerb eines Erwerberkreises überschritten, so beginnt i.d.R. mit dem nächsten Beteiligungserwerb ein neuer Fünf-Jahres-Zeitraum. Für die Berechnung der 50 %-Grenze für einen vollständigen Verlustuntergang ist ein eigener Fünf-Jahres-Zeitraum zu Grunde zu legen, welcher auch durch eine quotalen Kürzung des nicht genutzten Verlusts bei einem Anteilseignerwechsel von mindestens 25 %, aber höchstens 50 % nicht unterbrochen wird.
- Werden innerhalb von fünf Jahren unmittelbar oder mittelbar mehr als 25 % (bzw. mehr als 50 %) der Anteile durch einen Erwerberkreis erworben, geht der Verlust gem. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG) quotal entsprechend der Höhe der schädlichen Beteiligungserwerbe (bzw. nach § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG bei Erwerben von mehr als 50 % vollständig) unter. Bei einem unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb unterliegt auch ein bis zu diesem Zeitpunkt erzielter Verlust der Verlustabzugsbeschränkung.
- Konzernklausel: Ein schädlicher Beteiligungserwerb liegt u.a. nicht vor, wenn an dem übertragenden Rechtsträger der Erwerber zu 100 % mittelbar oder unmittelbar beteiligt und der Erwerber eine juristische Person ist oder an dem übernehmenden Rechtsträger der Veräußerer zu 100 % mittelbar oder unmittelbar beteiligt und der Veräußerer eine juristische Person ist.
- Die Konzernklausel ist auf sämtliche einschlägigen Rechtsvorgänge anwendbar, unabhängig davon, auf welchem Rechtsgrund (z.B. Kauf-, Schenkungsvertrag, Einbringung, verdeckte Einlage, Umwandlung usw.) diese beruhen.

- Die sog. Stille-Reserven-Klausel gem. § 8c Abs. 1 Satz 6 bis 9 KStG sieht eine Ausnahme von der Verlustkürzung vor: In Höhe der stillen Reserven der Verlustgesellschaft können nämlich im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs vorhandene nicht genutzte Körperschaftsteuerliche Verluste doch abgezogen werden.
- Anwendungsvorschriften: Die Verlustabzugsbeschränkung soll erstmals für den VZ 2008 gelten und auf Beteiligungserwerbe anzuwenden sein, bei denen das wirtschaftliche Eigentum nach dem 31.12.2007 übergeht.

Hinweis:

Im Hinblick auf den vorgenannten BVerfG-Beschluss vom 29.3.2017 ist § 8c Satz 1 KStG (bzw. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG n.F.) für unmittelbare Beteiligungserwerbe von Anteilen an Kapitalgesellschaften vor dem 1.1.2016 bis zu einer gesetzlichen Neuregelung vorerst nicht anzuwenden, so dass die weitere Rechtsentwicklung sorgfältig zu beobachten ist.

33 Vorlage an das BVerfG zur Verfassungswidrigkeit von § 8c Satz 2 KStG

Die gesetzliche Regelung des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG zur Beschränkung des Verlustabzugs bei Kapitalgesellschaften ist nach dem BVerfG-Beschluss vom 29.3.2017 (Aktenzeichen 2 BvL 6/11, HFR 2017, 636) für den Zeitraum vom 1.1.2008 bis 31.12.2015 mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar. Der Gesetzgeber ist aufgefordert, bis zum 31.12.2018 rückwirkend für diesen Zeitraum eine gesetzliche Neuregelung zu treffen. Dieser Beschluss des BVerfG betrifft die Fälle der Übertragung von mehr als 25 % und bis zu 50 % der Anteile, nicht aber die Übertragung von mehr als 50 % der Anteile.

Vor diesem Hintergrund ist nun der aktuelle Vorlagebeschluss des FG Hamburg vom 29.8.2017 (Aktenzeichen 2 K 245/17, EFG 2017, 1906) zu sehen, mit dem sich dieses mit der Problematik des schädlichen Beteiligungserwerbs in den Fällen der Übertragung von mehr als 50 % der Anteile befasst hat.

Das FG Hamburg hat sich der Argumentation des BVerfG angeschlossen und vertritt die Auffassung, dass auch dieser Fall in § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG verfassungswidrig behandelt wird, als bei der unmittelbaren Übertragung innerhalb von fünf Jahren von mehr als 50 % (im Streitfall 80 %) des gezeichneten Kapitals an einer Körperschaft an einen Erwerber (schädlicher Beteiligungserwerb) die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzten Verluste überhaupt nicht mehr abziehbar sind. Das Verfahren wurde deshalb gem. Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG i.V.m. § 80 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG ausgesetzt, um eine Entscheidung des BVerfG einzuholen. Denn der Gesetzgeber benachteiligt durch diese Regelung Kapitalgesellschaften mit Anteilseignerwechsel gegenüber solchen ohne Anteilseignerwechsel, ohne dass ein sachlich einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung vorhanden sei.

Hinweis:

Es spricht viel dafür, dass das BVerfG auch diese Regelung der Übertragung von mehr als 50 % für verfassungswidrig erklären wird. Denn wenn es schon für den (verfassungswidrigen) anteiligen Verlustuntergang keinen sachlich einleuchtenden Grund gibt, dann muss dies erst recht für den vollständigen Verlustuntergang gelten.

Das FG bezeichnet die Regelung des § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG explizit als „gravierend und in der Wirkung überschießend“ mit dem Beispiel, dass bereits die Übertragung von 50,01 % der Anteile als missbräuchliche Gestaltung anzusehen ist mit der Folge des vollständigen Verlustuntergangs, während bei der Übertragung von 50 % der Anteile nur ein anteiliger Verlustuntergang entsprechend § 8c Satz 1 KStG (§ 8c Abs. 1 Satz 1 KStG n.F.) vorgesehen war.

34 Nachträgliche Anschaffungskosten bei Gesellschaftereinlagen „in letzter Minute“ (§ 17 EStG)

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 17 Abs. 1 und 4 EStG gehört auch der Gewinn bzw. Verlust aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Grund- oder Stammkapital qualifiziert

beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt. Im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 17 EStG konnten dabei bislang auch sog. nachträgliche Anschaffungskosten (insbesondere auf Grund der durch Gesellschafter geleisteten eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen) steuermindernd berücksichtigt werden.

Zu dieser Problematik hat der BFH seine Rechtsprechung mit Urteil vom 11.7.2017 (IX R 36/15, HFR 2017, 1032) entscheidend geändert. Er hat (unter Formulierung eines Bestandsschutzes für „Altfälle“) entschieden, dass mit der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch das MoMiG (Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen vom 23.10.2008, BGBl. I 2008, 2026) die gesetzliche Grundlage für die bisherige Rechtsprechung zur Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG entfallen ist. Danach führen z.B. Aufwendungen des Gesellschafters aus seiner Inanspruchnahme als Bürge für Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht mehr zu nachträglichen Anschaffungskosten auf seine Beteiligung.

Die bisherigen Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen können künftig nur noch dann angewandt werden, wenn der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum Tag der Veröffentlichung dieses Urteils vom 11.7.2017 (d.h. bis zum 27.9.2017) geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist.

Vor diesem Hintergrund ist nun der BFH-Beschluss vom 11.10.2017 (Aktenzeichen IX R 5/15, GmbHR 2018, 44) zu sehen, mit dem das BMF aufgefordert wurde, dem Verfahren beizutreten, um zu der Frage Stellung zu nehmen, ob – unter Geltung des bisherigen Eigenkapitalersatzrechts – Zuzahlungen, die der Gesellschafter in das Eigenkapital leistet und die bei der Kapitalgesellschaft als Kapitalrücklage auszuweisen sind (§ 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB), bei diesem in jedem Fall und zu jedem denkbaren Zeitpunkt zu (nachträglichen) Anschaffungskosten i.S.d. § 255 Abs. 1 Satz 1 und 2 HGB führen und mithin im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG zu berücksichtigen sind und ob solche Zuzahlungen einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts darstellen könnten.

Hinweis:

Die weitere Rechtsentwicklung ist sorgfältig zu beobachten, da der BFH dieses Verfahren zum Anlass nimmt, sich grundlegend mit der Rechtsfrage zu befassen, ob Zuzahlungen des Gesellschafters („in die Kapitalrücklage“) bei diesem in jedem Fall und zu jedem denkbaren Zeitpunkt zu nachträglichen Anschaffungskosten führen – also ggf. steuermindernd zu berücksichtigen sein – können. Auch insoweit könnte die steuerliche Geltendmachung von solchen Zuzahlungen des Gesellschafters eingeschränkt werden.

35 Ausfall einer privaten Darlehensforderung als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen

Mit Urteil vom 24.10.2017 (Aktenzeichen VIII R 13/15, DB 2017, 3035) hat der BFH entschieden, dass der endgültige Ausfall einer Kapitalforderung i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG in der privaten Vermögenssphäre für den aktuellen Zeitraum seit Einführung der Abgeltungsteuer zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4 EStG führt.

Im Streitfall hatte der Kläger einem Dritten in 2010 ein verzinsliches Darlehen gewährt. In der Folge (seit August 2011) erfolgten keine Rückzahlungen mehr – über das Vermögen des Darlehensnehmers wurde das Insolvenzverfahren eröffnet. Der Kläger meldete die noch offene Darlehensforderung zur Insolvenztabelle an und machte den Ausfall der Darlehensforderung als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen geltend. Dem folgten Finanzamt und Finanzgericht nicht.

Demgegenüber hat der BFH das Urteil des Finanzgerichts aufgehoben und ausgeführt, dass – mit der Einführung der Abgeltungsteuer seit 2009 eine vollständige steuerrechtliche Er-

fassung aller Wertveränderungen im Zusammenhang mit Kapitalanlagen erreicht werden solle und

- mit der Einführung der Abgeltungsteuer die traditionelle Trennung von Vermögens- und Ertragsebene für Einkünfte aus Kapitalvermögen aufgegeben worden sei. In der Folge dieses Paradigmenwechsels führe der endgültige Ausfall einer Kapitalforderung (hier: i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG) zu einem gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4 EStG steuerlich zu berücksichtigenden Verlust.

Hinweis:

Der BFH hatte im Streitfall zwar nicht zu entscheiden, ob diese „neuen“ Rechtsgrundsätze auch für einen Forderungsverzicht oder etwa den Verlust aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft gelten (also z.B. im Anwendungsbereich des § 17 EStG). Allerdings führt der BFH explizit aus, dass „auch in diesem Bereich die mit der Abgeltungsteuer eingeführte Quellenbesteuerung die traditionelle Beurteilung von Verlusten beeinflussen“ dürfte.

Handlungsempfehlung:

Daraus folgt als Handlungsempfehlung für solche Sachverhalte nachträglicher Anschaffungskosten i.S.d. § 17 EStG, die nach der jüngsten BFH-Rechtsprechung (d.h. BFH-Urteil vom 11.7.2017, IX R 36/15, HFR 2017, 1032) nicht mehr als nachträgliche Anschaffungskosten steuerlich berücksichtigt werden dürfen, dass entsprechende Verluste (z.B. aus Gesellschafterdarlehen) unter Berufung auf das Besprechungsurteil als Verluste nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4 EStG geltend gemacht werden sollten.

36 Keine Schenkungsteuer bei Zahlung eines überhöhten Entgelts durch eine GmbH an eine dem Gesellschafter nahestehende Person

Mit drei Grundsatzurteilen vom 13.9.2017 (Aktenzeichen II R 54/15, II R 42/16 und II R 32/16, www.stotax-first.de) hat der BFH gegen die Auffassung der FinVerw entschieden, dass überhöhte vertragliche Entgelte, die eine GmbH einer einem Gesellschafter nahestehenden Person gewährt und die deshalb als verdeckte Gewinnausschüttungen qualifiziert werden, keine Schenkungen der GmbH i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG sind, wenn der Gesellschafter, dem die bevorteilte Person nahesteht, an der Vereinbarung zwischen der GmbH und der nahestehenden Person mitgewirkt hat. In derartigen Fällen kann nach den Ausführungen des BFH vielmehr eine Schenkung des Gesellschafters an die ihm (z.B. als Ehegatte) nahestehende Person gegeben sein.

In den Streitfällen mit den Aktenzeichen II R 54/15 und II R 32/16 hatten die Stpfl. Grundstücke an eine GmbH vermietet; sie waren jeweils die Ehegatten der GmbH-Gesellschafter. Die Gesellschafter hatten die Verträge mitunterscriben oder als Gesellschafter-Geschäftsführer abgeschlossen. Im Streitfall II R 42/16 veräußerte der Stpfl. Aktien an eine GmbH; er war der Bruder des Gesellschafters, der den Kaufpreis bestimmt hatte. Im Zuge von steuerlichen Außenprüfungen hatte sich jeweils ergeben, dass Mietzins bzw. Kaufpreis überhöht waren und insoweit ertragsteuerrechtlich verdeckte Gewinnausschüttungen der GmbHs an ihre Gesellschafter vorlagen. Die Finanzämter sahen die überhöhten Zahlungen zudem schenkungsteuerrechtlich als gemischte freigebige Zuwendungen der GmbHs an die nahestehenden Personen an und setzten Schenkungssteuer fest.

Dieser Beurteilung ist der BFH in Änderung seiner bisherigen Rechtsprechung nicht gefolgt: Die Zahlung überhöhter vertraglicher Entgelte durch eine GmbH an eine dem Gesellschafter nahestehende Person ist danach keine gemischte freigebige Zuwendung der GmbH an die nahestehende Person, wenn der Gesellschafter beim Abschluss der Vereinbarung zwischen der GmbH und der nahestehenden Person mitgewirkt hat. Die Mitwirkung des Gesellschafters kann darin bestehen, dass er den Vertrag zwischen der GmbH und der nahestehenden Person als Gesellschafter-Geschäftsführer abschließt, als Gesellschafter mitunterzeichnet, dem Geschäftsführer eine Anweisung zum Vertragsabschluss erteilt, in sonstiger Weise auf den Vertragsabschluss hinwirkt oder diesem zustimmt.

Grund für die Zahlung des überhöhten Mietzinses oder Kaufpreises durch die GmbH an die nahestehende Person (in den Streitfällen an den Ehegatten bzw. Bruder) ist in einem solchen Fall das bestehende Gesellschaftsverhältnis zwischen der GmbH und ihrem Gesell-

schafter. Dies gilt auch, wenn mehrere Gesellschafter an der GmbH beteiligt sind und zumindest einer bei der Vereinbarung zwischen der GmbH und der ihm nahestehenden Person mitgewirkt hat. Denn die GmbH kommt mit dem Vertragsabschluss und der Zahlung der überhöhten Entgelte an die dem Gesellschafter nahestehende Person dem Begehren des Gesellschafters nach und erfüllt dessen Rechte aus dem Gesellschaftsverhältnis auf Vorabausschüttung oder Entnahme. Die GmbH erbringt insoweit neben dem vertraglichen Entgelt an die nahestehende Person zugleich – im Rahmen eines abgekürzten Zahlungswegs – eine Leistung an den Gesellschafter.

Diese Rechtsgrundsätze sollen i.Ü. entsprechend gelten, wenn ein Gesellschafter über eine Muttergesellschaft an der GmbH beteiligt ist und er an dem Vertragsabschluss zwischen der GmbH und der ihm nahestehenden Person mitgewirkt hat.

Über die sich anschließende Frage, ob eine Schenkung zwischen dem Gesellschafter und der nahestehenden Person vorgelegen hat, hatte der BFH in den Streitfällen nicht abschließend zu entscheiden.

Hinweis:

Es ist davon auszugehen, dass die FinVerw nach diesen Urteilen ihre abweichende Auffassung aufgeben, zugleich aber auch die Frage aufgreifen wird, inwieweit nach den Verhältnissen des jeweiligen Einzelfalls eine Schenkung des Gesellschafters an die nahestehende Person anzunehmen und steuerlich zu erfassen ist. Dies wird nach expliziter Feststellung des BFH von der Ausgestaltung der zwischen diesen bestehenden Rechtsbeziehungen abhängen, bei der verschiedene Gestaltungen denkbar seien, z.B. Schenkungsabrede, Darlehen, Kaufvertrag.

37 Auflösung einer Kapitalgesellschaft – Nachträgliche Anschaffungskosten bei Rangrücktritt (§ 17 EStG)

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 17 Abs. 1 und 4 EStG gehört auch der Gewinn bzw. Verlust aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Grund- oder Stammkapital qualifiziert beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt. Im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 17 EStG sind dabei auch sog. nachträgliche Anschaffungskosten steuermindernd zu berücksichtigen. Nach bisheriger Rechtsprechung zählten auch die durch Gesellschafter geleisteten eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen zu den nachträglichen Anschaffungskosten.

Zu dieser Problematik hat der BFH seine Rechtsprechung mit Urteil vom 11.7.2017 (Aktenzeichen IX R 36/15, HFR 2017, 1032) entscheidend geändert. Zugleich hat der BFH mit diesem Urteil (unter Formulierung eines Bestandsschutzes für „Altfälle“) entschieden, dass die bisherigen Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen nur noch dann angewandt werden können, wenn der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum Tag der Veröffentlichung dieses Urteils vom 11.7.2017 (d.h. bis zum 27.9.2017) geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist.

Vor diesem Hintergrund ist nun das – nicht zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehene – Urteil vom 11.10.2017 (Aktenzeichen IX R 51/15, www.stotax-first.de) zu sehen, mit dem der BFH seine jüngste Rechtsprechung zur Ermittlung des Veräußerungs- bzw. Auflösungsgewinns nach § 17 EStG unter besonderer Berücksichtigung sog. nachträglicher Anschaffungskosten bestätigt und fortgeführt hat.

Dieses Urteil betrifft das Streitjahr 2009; konkret war umstritten, ob im Zuge der Auflösung einer GmbH Darlehen als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen waren, die vom Alleingesellschafter bereits im Jahr der Gründung der GmbH (1988) gewährt worden waren. Im November 2000 hatte der Alleingesellschafter gegenüber der GmbH den Rangrücktritt mit seinen Forderungen erklärt. In 2009 beschloss der Alleingesellschafter die Auflösung der (nachfolgend im Jahr 2011 gelöschten) GmbH und machte in seiner Einkommensteuererklärung 2009 einen Verlust geltend, der neben dem Stammkapital auch den

gesamten Darlehensausfall berücksichtigte. Demgegenüber berücksichtigte die FinVerw nur die nach der Rangrücktrittserklärung in 2000 gewährten Darlehen. Diese Auffassung bestätigte auch das FG.

Der BFH hat die Revision des Stpfl. als unbegründet zurückgewiesen und dabei ausgeführt, dass

- im vorliegenden Streitfall „Vertrauensschutz“ zu gewähren ist und daher die bislang geltenden Rechtsgrundsätze anzuwenden sind,
- Darlehen mit eigenkapitalersetzendem Charakter (Finanzierungshilfen oder Finanzierungsmaßnahmen, die der Gesellschafter der Gesellschaft in der Krise gewährt) zum sog. funktionellen Eigenkapital zählen,
- sich im vorliegenden Streitfall die GmbH (nach der Gesamtwürdigung des FG, an die der BFH gebunden ist) aber bis zur Rangrücktrittserklärung nicht in der Krise befunden habe,
- der Verlust von mehr als der Hälfte des Stammkapitals insoweit auch nur ein Indiz für eine Krise der GmbH ist und
- die GmbH im Streitfall bis zum Jahr 2000 nicht in einer Krise war, weil z.B. der Verlust des Stammkapitals nur vorübergehend war und die GmbH stets positive Jahresergebnisse erzielt hatte.

Hinweis:

Das vorliegende Urteil bestätigt, dass sich der BFH an den von ihm selbst formulierten Bestandsschutz hält. Stpfl. sollten daher in einschlägigen Altfällen (weiterhin) die steuermindernde Berücksichtigung nachträglicher Anschaffungskosten begehren. Im Einzelfall ist sorgfältig zu dokumentieren, zu welchem Zeitpunkt die GmbH in eine Krise geraten ist.

38 Veräußerung von GmbH-Anteilen – Nachträgliche Anschaffungskosten bei nicht krisenbestimmten Gesellschafterdarlehen

Nach der gefestigten höchstrichterlichen Rechtsprechung können im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 17 EStG bislang auch die durch Gesellschafter geleisteten eigenkapitalersetzenden Gesellschafterdarlehen als nachträgliche Anschaffungskosten steuermindernd berücksichtigt werden, wenn der Gesellschafter die eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum 27.9.2017 geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist.

Vor diesem Hintergrund hat sich das FG Rheinland-Pfalz mit seinem noch nicht rechtskräftigen Urteil vom 18.7.2017 (Aktenzeichen 5 K 1003/16, www.stotax-first.de) mit der – die Ermittlung der Höhe eines Auflösungsgewinns i.S.d. § 17 EStG betreffenden – Frage befasst, mit welchem Wert in der Krise der GmbH stehen gelassene Gesellschafterdarlehen, die zunächst nicht krisenbestimmt gewesen waren, anzusetzen sind.

Verkürzt dargestellt wendet das FG Rheinland-Pfalz vorliegend die vom BFH aufgestellten Regeln zum Bestandsschutz (mit Urteil vom 11.7.2017, Aktenzeichen IX R 36/15, HFR 2017, 1032) an und kommt zu dem Ergebnis, dass – nach der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung – nur dann mit dem Nennwert anzusetzende nachträgliche Anschaffungskosten vorliegen können, wenn die Gesellschafterdarlehen von vornherein krisenbestimmt oder in einen Finanzplan eingebunden gewesen sind. Sollte es sich hingegen um in der Krise der GmbH stehen gelassene Gesellschafterdarlehen handeln, so seien diese mit dem gemeinen Wert im Zeitpunkt des Eintritts der Krise, regelmäßig also mit 0 €, anzusetzen.

Im Streitfall hatte der Stpfl. für das Jahr 2012 einen Verlust nach § 17 EStG aus der Auflösung einer GmbH steuerlich geltend gemacht und bei dessen Ermittlung sowohl die Kapitalanteile als auch den Wert von im Jahr 2009 gewährten unverzinslichen Darlehen berücksichtigt. Das FG lehnte die Berücksichtigung der der GmbH gewährten Darlehen ab:

- Zu den nachträglichen Anschaffungskosten einer Beteiligung zählen neben (verdeckten) Einlagen auch nachträgliche Aufwendungen auf die Beteiligung, wenn sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und weder Werbungskosten bei den Einkünften aus

Kapitalvermögen noch Veräußerungs- oder Auflösungskosten sind. Zu in diesem Sinne funktionellem Eigenkapital werden Finanzierungshilfen oder Finanzierungsmaßnahmen, wenn der Gesellschafter der Gesellschaft in der Krise der Gesellschaft ein Darlehen gewährt, eine Bürgschaft übernimmt, eine Sicherheit bestellt oder eine andere Rechts-handlung i.S.d. § 32a Abs. 3 Satz 1 GmbHG a.F. unternimmt und diese Finanzierungsmaßnahme eigenkapitalersetzenden Charakter hat.

- Ist ein Darlehen von vornherein krisenbestimmt gewesen oder aber im Rahmen eines erkennbaren Finanzplans vom Stpfl. übernommen worden, so ist der Nennwert der wertlos gewordenen Rückgriffsforderung anzusetzen.
- Nicht mit den Nennwerten, sondern mit den gemeinen Werten zum Zeitpunkt des Eintritts der Krise als nachträgliche Anschaffungskosten sind demgegenüber solche Darlehen anzusetzen, die in der Krise stehen gelassen wurden. Gerade dieser Sachverhalt lag im Streitfall nach Auffassung des FG vor, da die GmbH bereits zum 31.12.2010 überschuldet gewesen und ihr Stammkapital zu diesem Zeitpunkt bereits vollständig aufgebraucht war („sie war im Grunde insolvent“). Gleichwohl habe der Gesellschafter die im Jahr 2009 gewährten Darlehen stehen gelassen.

Hinweis:

Die weitere Rechtsentwicklung ist sorgfältig zu beobachten, da die Revision beim BFH anhängig ist.

39 Keine sachliche Unbilligkeit bei verunglückter Organschaft auf Grund verzögerter Registereintragung

Eine körperschaftsteuerliche Organschaft bietet insbesondere die Möglichkeit, Verluste der Organgesellschaft mit steuerlicher Wirkung beim Organträger geltend zu machen, so dass Gewinne und Verluste innerhalb eines Konzerns verrechnet werden können. Die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft setzt den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags voraus. Die steuerliche Anerkennung setzt die Wirksamkeit des Gewinnabführungsvertrags voraus; wirksam wird dieser erst mit Eintragung in das Handelsregister bei dem für die Organgesellschaft zuständigen Amtsgericht. Daher muss der Gewinnabführungsvertrag bis zum Ende des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft, für das die Folgen der Organschaft eintreten sollen, in das Handelsregister eingetragen sein.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des BFH vom 23.8.2017 (Aktenzeichen I R 80/15, www.stotax-first.de) zu sehen, mit dem sich der BFH mit dem Erfordernis eines Gewinnabführungsvertrags bei verspäteter Eintragung ins Handelsregister befasst hat. Im Ergebnis hat der BFH entschieden, dass keine sachliche Unbilligkeit i.S.d. § 163 AO vorliegt, wenn eine körperschaftsteuerrechtliche Organschaft infolge einer verzögerten Eintragung des Gewinnabführungsvertrags in das Handelsregister erst in dem auf das Jahr der Handelsregisteranmeldung folgenden Jahr steuerlich wirksam wird. Das gilt auch, wenn die verzögerte Eintragung auf einem Fehlverhalten einer anderen Behörde – im Streitfall des Registergerichts – beruhen sollte.

Im Streitfall hatte eine GmbH mit ihrer Alleingesellschafterin im März 2006 einen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen, der mit der Eintragung in das Handelsregister wirksam sein und rückwirkend ab dem 1.1.2006 gelten sollte. Der protokollierende Notar meldete diesen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag mit notariell beglaubigter Registeranmeldung vom 18.9.2006 zur Eintragung in das Handelsregister beim zuständigen Amtsgericht an, dort wurde der Vertrag aber erst am 27.1.2007 eingetragen. Die GmbH führte gleichwohl den Gewinn 2006 an die Alleingesellschafterin ab. Diese Gewinnabführung behandelte das FA als verdeckte Gewinnausschüttung, da der Ergebnisabführungsvertrag auf Grund fehlender Handelsregistereintragung in 2006 nicht wirksam geworden sei. In der Folge hatte die GmbH u.a. den Antrag gestellt, die Körperschaftsteuerfestsetzung wegen Unbilligkeit aufzuheben, was das FA ablehnte.

Der BFH bestätigte die Sichtweise der FinVerw. Das Gesetz stelle ausdrücklich auf die zivilrechtliche Wirksamkeit des Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrags ab und diese

war im Jahr 2006 noch nicht gegeben.

Hinweis:

Damit bestätigt der BFH die Auffassung, die auch schon von einigen FG vertreten wurde, wonach Billigkeitsmaßnahmen nicht in Betracht kommen. Letztendlich wird daher in jedem Einzelfall vor der erstmaligen Gewinnabführung zu prüfen sein, ob die Handelsregistereintragung bereits fristgerecht erfolgt ist.

40 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

a) Keine vGA bei bloßen Buchungsfehlern

Mit seinem erst kürzlich veröffentlichten rechtskräftigen Urteil vom 22.6.2017 (Aktenzeichen 7 K 691/12 F, DStRE 2017, 1504) hat das FG Münster in Fortführung der Rechtsprechung des BFH entschieden, dass ein bloßer Buchungsfehler keine verdeckte Gewinnausschüttung auslöst. Schon der BFH hatte mit Beschluss vom 18.3.2014 (Aktenzeichen V B 33/13, BFH/NV 2014, 907) ausgeführt, dass solche Fehlbuchungen, die auf einem Versehen beruhen, die Annahme einer vGA verhindern können. Handelt es sich demgegenüber bei dem Bilanzierungsfehler um einen außerbetrieblichen, durch den Gesellschafter oder das Organ bewusst veranlassten Vorgang, komme eine bilanzielle Neutralisierung hingegen nicht in Betracht.

Im konkreten Urteilsfall des FG Münster hatte – verkürzt dargestellt – eine GmbH im privaten Wohnhaus ihrer Alleingesellschafterin (deren Ehemann zum Geschäftsführer bestellt war) eine Heizungsanlage eingebaut, auf die entsprechenden Rechnungen im Jahr 2007 Teilzahlungen erhalten und in 2008 die noch offenen Kundenforderungen gewinnmindernd ausgebucht. Diese Ausbuchungen behandelte die steuerliche Betriebsprüfung als vGA, demgegenüber trug die Klägerin vor, es habe insoweit ein Buchungsfehler des Steuerbüros vorgelegen.

Dazu führt das FG aus, dass die Annahme einer vGA zwar nicht den Willen der handelnden Personen voraussetze, eine solche vGA zu bewirken. Es sei aber zumindest der Wille der jeweils handelnden Personen erforderlich, die Realhandlungen, die zur Annahme einer vGA führen sollen (d.h. die Vermögensminderung bzw. die unterlassene Vermögensmehrung der Gesellschaft), vorzunehmen. Wie alle inneren Tatsachen sei der entsprechende Handlungswille anhand der äußeren Gegebenheiten festzustellen. Bei Buchungsfehlern (vorliegend durch einen Mitarbeiter des Steuerberaters) fehle es nun aber gerade am erforderlichen Willen; im Streitfall habe dieser Fehler den Beteiligten auch nicht zwingend auffallen müssen.

Hinweis:

Die Entscheidung des FG Münster unterstreicht, dass nicht jede Vermögensminderung bedingungslos zur Annahme einer vGA führen muss. Im Streitfall konnten die Gesellschafterin und ihr Ehemann im Rahmen eines Erörterungstermins „glaubhaft vortragen“, dass die Rechnungen der – finanziell angeschlagenen – GmbH nur insoweit bezahlt werden sollten, als dies zum Erhalt der Liquidität der GmbH erforderlich war und im Übrigen das bestehende Verrechnungskonto abgebaut werden sollte; dies war im Steuerbüro schlicht nicht berücksichtigt worden.

b) vGA bei Vertrag mit noch zu gründender Unternehmergesellschaft (UG)

Mit rechtskräftigen Urteil vom 13.3.2017 (Aktenzeichen 7 K 55/16, EFG 2017, 1826) hat das FG München entschieden, dass der Abschluss eines Mietvertrags mit einer noch zu gründenden Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) mit nur einem Gesellschafter vor Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags mangels zivilrechtlicher Vereinbarung nicht dem sog. formellen Fremdvergleich genügt, so dass die Mietzahlungen der später errichteten UG (haftungsbeschränkt) vGA sein können.

Dieses Urteil führt die ständige BFH-Rechtsprechung zum sog. formalen Fremdvergleich fort, nach der schuldrechtliche Vereinbarungen zwischen einem beherrschenden Gesellschafter und der von ihm beherrschten GmbH diese u.a. im Voraus getroffen und zivil-

rechtlich wirksam sowie tatsächlich durchgeführt sein müssen. Im Streitfall hat das FG schon den Abschluss einer Vereinbarung verneint, weil die Mietverträge bereits aus der Zeit vor der Vorgründungsgesellschaft (d.h. noch vor Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags) stammten – und daher die UG schuldrechtlich überhaupt nicht verpflichtet war.

Hinweis:

Vertragsschlüsse mit noch zu gründenden GmbH bedürfen der besonderen Sorgfalt; sie führen nach Auffassung der Rechtsprechung immerhin nicht zwingend zu vGA. Vielmehr werden im Vorhinein abgeschlossene Vereinbarungen anerkannt, wenn der Wille zur Verpflichtung der (Vor-)Gesellschaft zu erkennen ist und die später errichtete GmbH (bzw. UG) die Vereinbarung genehmigt bzw. inhaltsgleich übernimmt. Derartige Sachverhalte sind sorgfältig zu dokumentieren, die Vereinbarungen sind zudem auch nachweisbar tatsächlich durchzuführen.

Kassen-Nachschau ab 2018 und Hinweise zu den Anforderungen an die Kassenführung

41 Änderungen durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen

Die Finanzverwaltung musste feststellen, dass Kassensysteme in etlichen Fällen manipuliert wurden und dadurch ein erheblicher Steuerschaden entstanden ist. Daher steht die Kassenführung bei bargeldintensiven Betrieben, wie z.B. im Einzelhandel oder in der Gastronomie stets im Blickpunkt der Finanzverwaltung. Mit den durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen beschlossenen Maßnahmen sollen Steuerausfälle durch manipulierte Kassensysteme verhindert werden.

Kernpunkt der gesetzlichen Änderungen ist, dass digitale Kassensysteme zukünftig mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung vor Manipulationen geschützt werden müssen. Dies wird begleitet durch weitere Maßnahmen, welche zeitlich gestaffelt anzuwenden sind. Im Überblick stellen sich die Schutzmaßnahmen der Finanzverwaltung und deren zeitliche Anwendung wie folgt dar:

1. Ab 1.1.2018:

Kassen-Nachschau als unangekündigte Vor-Ort-Prüfung des Kassensystems durch die Finanzverwaltung

2. Ab 1.1.2020 (mit Übergangsregelung):

zwingender Einsatz einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung in elektronischen Registrierkassen.

3. Ab 1.1.2020:

Belegausgabepflicht bei Bargeschäften.

Im Folgenden informieren wir schwerpunktmäßig über die Kassen-Nachschau, mit der nun ab 2018 gerechnet werden muss. Im Vordergrund steht die Vorbereitung auf eine solche Kassen-Nachschau. Dabei gehen wir auch auf die Anforderungen an Kassensysteme insgesamt ein, weil dies letztlich Gegenstand der Kassen-Nachschau ist.

42 Kassen-Nachschau

a) Anlässe der Kassen-Nachschau

Die Finanzverwaltung hat ab dem 1.1.2018 die Möglichkeit, bei bargeldintensiven Betrieben im Rahmen einer unangekündigten Kassen-Nachschau außerhalb einer regulären Au-

ßenprüfung die Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung zu prüfen. Dieses neue Prüfinstrument ist den bereits bestehenden Möglichkeiten der Umsatzsteuer- und Lohnsteuer-Nachschau nachgebildet, die auch auf bestimmte Bereiche begrenzte Prüfungen darstellen. Auf eine mögliche Kassen-Nachschau müssen sich betroffene Betriebe vorbereiten. Bislang hat sich die Finanzverwaltung noch nicht dazu geäußert, wie eine solche Kassen-Nachschau abläuft. Daher können betroffene Stpfl. ihre Informationen aktuell nur auf den Gesetzestext und die Gesetzesmaterialien stützen.

Die Kassen-Nachschau ist nach den gesetzlichen Vorgaben nicht auf bestimmte Betriebe beschränkt. Prinzipiell kann diese also bei allen Betrieben durchgeführt werden, die eine Kasse führen. Im Fokus der Finanzverwaltung werden **bargeldintensive Branchen** wie Apotheken, Bäckereien, Einzelhandel, Friseure oder Gastronomie – Letztere umfassen auch Restaurants, Imbissbuden und Eisdielen – stehen. Das sind insbesondere diejenigen Branchen, die in der Vergangenheit vielfach durch Manipulationen von Kassenaufzeichnungen aufgefallen sind.

Weitere Anlässe für eine Kassen-Nachschau können aber auch sein

- Auffälligkeiten beim internen Betriebsvergleich: Anhand der vorliegenden E-Bilanzen können Auffälligkeiten, wie z.B. gravierende Abweichungen von den Richtsätzen, festgestellt werden;
- Risikoauswahl nach letzter Betriebsprüfung: Wenn im Rahmen der letzten Betriebsprüfung formelle und materielle Mängel bei der Kassenführung festgestellt wurden, kann mittels Kassen-Nachschau geprüft werden, ob die Mängel beseitigt wurden und
- Zufallsauswahl.

b) Gegenstand der Kassen-Nachschau

Die Kassen-Nachschau ist keine steuerliche Außenprüfung. Es werden ausschließlich

- die Kassenführung,
 - die Kassenaufzeichnungen und
 - deren ordnungsgemäße Übernahme in die Buchführung
- überprüft.

Zum einen werden im Rahmen der Kassen-Nachschau die technischen Formen der Kassenführung geprüft, so z.B. elektronische Kassensysteme oder computergestützte Kassensysteme wie App-Kassensysteme oder Waagen mit Registriertassenfunktion.

Dies umfasst

- die Prüfung, ob alle Zahlungsvorgänge über das Kassensystem erfasst werden,
- ob die einzelnen Umsätze von der Kasse aufgezeichnet werden und diese Daten in elektronischer Form zur Auswertung zur Verfügung stehen,
- ob das Kassensystem ordnungsgemäß eingesetzt wird,
- ob eine ausreichende Verfahrensdokumentation zum Kassensystem vorliegt und
- ob die Kasse kassensturzfähig ist.

Die Prüfung der **Kassensturzfähigkeit** erfolgt folgendermaßen:

- Der laufende Geschäftsbetrieb wird kurz unterbrochen,
- ein Kassenprotokoll für den aktuellen Tag (seit letztem Kassenabschluss) wird ausgedruckt,
- zum Bar-Bestand vom Geschäftsschluss des Vortages werden die Bareinnahmen und die Barausgaben des laufenden Tages hinzuaddiert bzw. abgezogen und mit dem Kassen-Ist-Bestand verglichen. Weiterhin sind zwischenzeitlich erfolgte Entnahmen und Einlagen oder sonstige Barauslagen zu berücksichtigen.

- Es darf sich bei ordnungsgemäßer Kassenführung nur eine geringe Differenz ergeben aus typischen Kassendifferenzen, die insbesondere durch Wechselgeldtransaktionen entstehen.

Zum anderen werden bei einer Kassen-Nachschau auch die manuellen Formen der Kassenführung geprüft:

- „offene“ Ladenkasse mit summarischer – retrograder – Ermittlung der Kasseneinnahmen und Kassenausgaben oder
- manuelle Ladenkasse, d.h. ohne Nutzung technischer Geräte und mit Einzelaufzeichnung aller Kasseneinnahmen und Kassenausgaben.

In diesen Fällen steht die Prüfung des Kassenbuchs im Vordergrund.

Letztlich wird sowohl bei Nutzung eines elektronischen Kassensystems als auch einer manuellen Kasse geprüft, ob die Aufzeichnungen des Kassenbuchs ordnungsgemäß in die Buchhaltung übernommen werden.

Hinweis:

Nach derzeitigem Stand unterliegen Taxameter und Wegstreckenzähler, Fahrscheinautomaten, Warenautomaten sowie Geldspielgeräte nicht den Anforderungen, die an elektronische Kassensysteme gestellt werden. Es ist aber damit zu rechnen, dass die Finanzverwaltung diese kurzfristig in den Anwendungsbereich mit aufnimmt.

c) Durchführung der Kassen-Nachschau

Die Kassen-Nachschau wird beim Stpfl. vor Ort, also im Betrieb selbst von einem Mitarbeiter des Finanzamts durchgeführt. Die Prüfung erfolgt ohne vorherige Ankündigung. Der Prüfer muss einen Dienstausweis und ein Schriftstück des Finanzamts vorlegen, das ihn zur Kassen-Nachschau im konkreten Fall legitimiert.

Hinweis:

Der Prüfer muss sich allerdings nicht sofort zu erkennen geben. Vielmehr kann dieser zuerst einen Testkauf tätigen und sich zunächst verdeckt vergewissern, ob z.B. der Inhaber im Geschäftslokal anwesend ist. Die Belege aus dem Testkauf werden dann genutzt, um im Rahmen der Kassen-Nachschau zu prüfen, ob und wie diese aufgezeichnet und verbucht werden.

Auch wird dieser nicht selten einfach die Kassiervorgänge bei anwesenden Kunden beobachten, um einen ersten Eindruck von der Kassenführung zu erhalten.

Die reine Beobachtung der Art der Kassenführung und der Nutzung der Kassensysteme können Amtsträger ohne Pflicht zur Vorlage eines Dienstausweises vornehmen.

Die Kassen-Nachschau darf während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten (also Öffnungszeiten) des Betriebs durchgeführt werden.

Hinweis:

Das Betreten der Geschäftsräume muss der Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben dienen. Die Amtsträger haben kein Recht, die Räumlichkeiten zu durchsuchen. Im Zweifel beschränkt sich die Prüfung insoweit auf die Inaugenscheinnahme des Kassensystems und des Kassenbuchs.

Ansprechpartner für den Prüfer des Finanzamts ist der **Betriebsinhaber**. Wenn der Inhaber nicht anwesend ist, hat der die Kassen-Nachschau durchführende Amtsträger (Kassen-Nachschauer) das anwesende Personal aufzufordern, den Inhaber herbeizubitten.

Hinweis:

Es sollte generell eine strikte Anweisung an das Personal erfolgen, im Falle einer Kassen-Nachschau keinerlei Auskünfte zu geben oder Unterlagen herauszugeben. Dies sollte ausschließlich der Inhaber des Betriebs vornehmen.

Fühlt sich der Stpfl. unsicher, so sollte der steuerliche Berater informiert werden, um Hilfestellung zu geben. Der Kassen-Nachschauer muss auf den Berater aber nicht warten.

Hinweis:

Generell ist es sinnvoll, bei Erscheinen eines Prüfers zur Durchführung einer Kassen-Nachschaу den Steuerberater zu informieren. Dieser kann in professioneller Form mit dem Prüfer kommunizieren und die erforderlichen Daten bereitstellen. Ebenso lassen sich so Fragen oder Unklarheiten unmittelbar beantworten bzw. ausräumen.

d) Pflichten des Unternehmers

Zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen wird der Amtsträger den Stpfl. auffordern,

- das elektronische Aufzeichnungssystem bzw. die entsprechenden elektronischen Geräte zugänglich zu machen,
- die Verfahrensdokumentation sowie andere Organisationsunterlagen auszuhändigen,
- Einsichtnahme in die Aufzeichnungen und Bücher in elektronischer Form zu gewähren, die für die Besteuerung von Bedeutung sind (= direkter Datenzugriff) oder die Aufzeichnungen und Bücher in elektronischer Form zwecks Prüfung an Amtsstelle zu überlassen (= indirekter Datenzugriff),
- Auskünfte zu Sachverhalten zu geben, die für die Kassenführung von Bedeutung sind,
- die Kassenaufzeichnungen der Vortage auszuhändigen sowie
- einen Kassenssturz durchzuführen.

Der Prüfer wird regelmäßig um Übergabe der im Kassensystem aufgezeichneten digitalen Daten in digitaler Form bitten, um diese in seinem System auswerten zu können. Diese Daten wird der Prüfer auf Vollständigkeit hin überprüfen und ermitteln, ob Auffälligkeiten, wie Lücken im Datensatz oder ungewöhnliche Stornobuchungen festzustellen sind. Des Weiteren wird der Prüfer die Daten des Kassensystems mit den in der Buchhaltung verbuchten Umsatzerlösen abgleichen.

Hinweis:

Für Kalenderjahre nach dem 31.12.2019 ist zu beachten, dass die Amtsträger die Übermittlung der Daten über die einheitliche digitale Schnittstelle verlangen können bzw. fordern können, dass Buchungen und Aufzeichnungen auf einem maschinell auswertbaren Datenträger nach den Vorgaben der digitalen Schnittstelle zur Verfügung gestellt werden. Derzeit besteht diese Anforderung noch nicht. Aktuell reicht es vielmehr aus, wenn die vom Kassensystem aufgezeichneten Einzeldaten in digitaler Form auf einem Datenträger abgespeichert werden können.

Darüber hinaus gilt, dass Registrierkassen, die nach dem 25.11.2010 und vor dem 1.1.2020 angeschafft werden/wurden, und die die aktuellen Anforderungen der Finanzverwaltung erfüllen (insbesondere also eine Einzeldatenspeicherung gewährleisten), aber nicht mit der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung aufgerüstet werden können, bis zum 31.12.2022 weiterverwendet werden können.

Wichtig ist, technische Unterlagen zum eingesetzten Kassensystem aufzubewahren und griffbereit vorzuhalten. Der Bundesfinanzhof vertritt ebenso wie die Finanzverwaltung die Auffassung, dass die zu einer PC-Kasse gehörenden Organisationsunterlagen, insbesondere die Bedienungsanleitung, die Programmieranleitung und alle weiteren Anweisungen zur Programmierung des Geräts, aufbewahrt werden müssen.

Hinweis:

Der Unternehmer sollte die Verfahrensdokumentation des Herstellers, das Handbuch und seine eigenen Verfahrensdokumentationen, die die Kasse betreffen, insbesondere also die Kassenanweisung, auf einem USB-Stick zur jederzeitigen Übergabe an einen Kassen-Nachschaуer vorhalten.

Werden die Kassenberichte und zugehörige Belege, wie die Z-Bons/Tagesauszüge der Kasse und Barbelege nicht im Betrieb aufbewahrt, sondern z.B. beim Steuerberater, der diese in die Buchhaltung übernimmt, so kann der Prüfer die Übergabe der entsprechenden Daten, also der Kassenberichte einschließlich Kassenbelege und der Kassenbuchungen verlangen.

e) Folgen der Kassen-Nachschau

Im Normalfall sollte Ergebnis der Kassen-Nachschau sein, dass die Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung bestätigt wird. Werden dagegen Mängel festgestellt, so ist derzeit noch offen, wie die Finanzverwaltung hierauf reagiert. Es ist zu erwarten, dass bei kleineren Mängeln der Stpfl. innerhalb einer gewissen Frist Abhilfe schaffen kann. Bei größeren Mängeln dürfte die Finanzverwaltung unmittelbar zu einer steuerlichen Außenprüfung übergehen, um die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung insgesamt und ggf. aufgetretene Fehler feststellen zu können.

Geschaffen wurden auch neue Bußgeldtatbestände. Demnach ist eine **Ordnungswidrigkeit** gegeben, wenn

- die verwendete Kasse insbesondere nicht über die Möglichkeit zur Einzelaufzeichnung verfügt oder die Geschäftsvorfälle nicht vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet aufgezeichnet werden;
- kein oder kein richtiger Schutz eines elektronischen Aufzeichnungssystems durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung besteht.

Die neuen speziellen Bußgeldtatbestände für Verstöße gegen die Ordnungsvorschriften für Kassen gelten **ab** dem Jahr **2020**. Es kann für Verstöße eine Geldbuße von bis zu 25 000 € festgesetzt werden.

43 Anforderungen an die Kassenführung

a) Kassensysteme

Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass nach wie vor kein bestimmtes Kassensystem, insbesondere kein elektronisches Kassensystem vorgeschrieben ist. Im Grundsatz kann auch weiterhin mit einer „offenen Ladenkasse“ gearbeitet werden.

Die offene Ladenkasse ist schlicht eine manuelle Kasse etwa in Form einer Geldkassette und wird z.B. in kleineren Einzelhandelsgeschäften oder bei sonstigen Barkassen im Betrieb mit geringen Kassenbewegungen eingesetzt. Die Tageseinnahmen werden anhand eines Kassenberichts ermittelt. Dieser ist zehn Jahre aufzubewahren. Im Kassenbuch müssen täglich die Kassenein- und -ausgaben aufgezeichnet werden, so dass der Tagesendsaldo der Kasse rechnerisch ermittelt werden kann. Dieser ist durch einen Kassensturz (Zählung) zu überprüfen.

Hinweis:

Die offene Ladenkasse beinhaltet kaum Sicherungsmechanismen vor Manipulationen, so dass diese auch aus Sicht des Stpfl. ein Risiko darstellt. Die offene Ladenkasse eignet sich daher nur für Unternehmen mit einer geringen Anzahl an Kassen-Geschäftsvorfällen und setzt eine Führung durch den Unternehmer selbst oder sehr vertrauenswürdigen Personal voraus. Zur Absicherung sollte stets das Vier-Augen-Prinzip gewahrt sein, also insbesondere sollte Kassenführung und Kassenverbuchung nicht durch dieselbe Person erfolgen.

Das Kassenbuch ist handschriftlich oder mit einem revisionssicheren Programm zu führen. Nicht zulässig sind Änderungen in Form von Löschungen o.Ä. Sollte es z.B. zu einem Schreibfehler gekommen sein, so sollte die Zeile durchgestrichen und neu eingetragen werden.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof hat jüngst in dem Urteil vom 20.3.2017 (Aktenzeichen X R 11/16) bekräftigt, dass ein täglicher Kassenbericht erforderlich ist, der auf der Grundlage eines tatsächlichen Auszählens der Bareinnahmen erstellt worden ist, wenn die Bareinnahmen mittels einer offenen Ladenkasse erfasst werden. Dies ist die Folge der jederzeitigen Möglichkeit, die Kasse bzw. die Kasseneinnahmen und -ausgaben manipulieren zu können. Dabei ist kein „Zählprotokoll“ erforderlich.

Checkliste für ein manuelles Kassenbuch

Bei einer manuellen Kassenführung sollten also folgende Punkte beachtet werden:

- täglich erstellte Kassenberichte,
- Kassenberichte handschriftlich, per EDV erstellt und ausgedruckt oder mit revisions-sicherer Software geführt,
- rechnerische Richtigkeit des Kassenbuchs,
- keine Kassenfehlbeträge,
- Dokumentation von unvermeidbaren Kassendifferenzen, z.B. durch Wechselgeldfehler,
- Aufzeichnung der Umsätze getrennt nach Steuersätzen,
- Geldtransfers von der Bank und zur Bank sind auch datumsmäßig zutreffend erfasst,
- vollständiger Nachweis der Kassenpositionen mittels Belege (Ein-/Auszahlungsquittungen und Barbelege bei Kostenpositionen),
- Eigenbelege für Privatentnahmen und -einlagen,
- Einhaltung der zehnjährigen Aufbewahrungsfrist.

Bei elektronischen Kassensystemen, also elektronischen Registrierkassen, PC-Kassensystemen und App-Systemen, übernimmt die Kasse selbst die Aufzeichnung der einzelnen Geschäftsvorfälle. Dies geschieht entweder bei älteren Modellen durch ein permanent gedrucktes Journal oder dadurch, dass die einzelnen Buchungsfälle im Speicher der Kasse festgehalten werden.

b) Anforderungen an elektronische Kassensysteme

Wird ein elektronisches Kassensystem eingesetzt, so muss dies nach den Vorgaben des Schreibens des Bundesfinanzministeriums vom 26.11.2010, welches spätestens seit dem 1.1.2017 anzuwenden ist, folgende Voraussetzungen erfüllen:

- Die Daten des Kassensystems müssen jederzeit lesbar und maschinell auswertbar zur Verfügung gestellt werden können (insbesondere für Betriebsprüfungen),
- alle Geschäftsvorfälle müssen einzeln aufgezeichnet werden, also der einzelne Umsatz und
- die elektronischen Kassenaufzeichnungen müssen zehn Jahre aufbewahrt werden.

Hinweis:

Der Stpfl. sollte überprüfen, ob das eingesetzte Kassensystem die vorgeschriebene Einzelaufzeichnungspflicht einhält. Auch sollte sich der Stpfl. mit den Programmfunktionalitäten zum Export der verlangten Aufzeichnungen auf einen externen Datenträger vertraut machen. Wie alle Buchhaltungsdaten müssen auch die Kassendaten regelmäßig gesichert werden. Ein Datenverlust wird bei einer Prüfung des Finanzamts nicht akzeptiert.

Daneben sind auch bei elektronischen Kassensystemen die mit Schreiben vom 14.11.2014 veröffentlichten Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) zu beachten. Hieraus ergeben sich insbesondere folgende Auswirkungen:

- Zum Kassensystem muss eine Verfahrensdokumentation vorliegen. Insoweit vorzuhaltende Bedienungsanleitungen sowie Handbücher und Wartungsprotokolle müssen über zehn Jahre aufbewahrt werden. Dies gilt auch bei einem Wechsel des Kassensystems.
- Auch die GoBD gehen vom Grundsatz der Einzelaufzeichnung aus. Weiterhin darf die Erfassung der Geschäftsvorfälle nicht unterdrückt werden. Eine Bon- oder Rechnungserteilung ohne Erfassung der vereinnahmten Beträge ist also unzulässig.
- Ebenso aufzuzeichnen sind Journal-, Auswertungs-, Programmier- und Stammdatenänderungen.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof hatte den Grundsatz der Einzelaufzeichnung in bestimmten Fällen eingeschränkt. Für Einzelhandelsgeschäfte, in denen Waren von geringerem Wert an eine unbestimmte

Vielzahl nicht bekannter und auch nicht feststellbarer Personen verkauft werden, brauchen die baren Betriebseinnahmen in der Regel nicht einzeln aufgezeichnet zu werden. Mit Urteil vom 16.12.2014 (Aktenzeichen X R 42/13) wurde diese Aussage allerdings wesentlich relativiert: Im Urteilsfall ging es um einen Apotheker, der im Grundsatz in den Anwendungsbereich dieser Vereinfachungsregel fällt, jedoch tatsächlich eine PC-Kasse eingesetzt hat. Das Gericht führt aus, dass er gerade damit der ihm obliegenden Verpflichtung zur Aufzeichnung der einzelnen Verkäufe nachkommt und er sich in diesem Fall nicht (mehr) auf die Unzumutbarkeit der Aufzeichnungsverpflichtung berufen kann. Das eingesetzte PC-Kassensystem gewährleistete, dass zum einen sämtliche Kassenvorgänge einzeln und detailliert aufgezeichnet (mithin insbesondere die in Geld bestehende Gegenleistung sowie den Inhalt des Geschäfts) wurden und zum anderen auch eine langfristige Aufbewahrung (Speicherung) der getätigten Einzelaufzeichnungen gewährleistet war. Bei Verwendung einer PC-Kasse ist die mit ihr bewirkte Einzelaufzeichnung auch zumutbar.

Mit dem Ende 2016 in Kraft getretenen Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen wurde ausdrücklich gesetzlich festgeschrieben, dass beim Einsatz eines elektronischen Kassensystems alle Informationen und Geschäftsvorfälle einzeln aufzuzeichnen sind. Aus Zumutbarkeitsgründen hat der Gesetzgeber klargestellt, dass eine Einzelaufzeichnungspflicht bei Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung entfällt. Diese Regelung betrifft laut Gesetzesbegründung insbesondere offene Ladenkassen.

Hinweis:

Die formalen Anforderungen an die Kassenführung sollten sehr ernst genommen werden. Formell ordnungsgemäß geführte Bücher tragen die Rechtsvermutung der Richtigkeit; insofern geben sie dem Stpfl. einen Vertrauensvorschuss.

Die Praxis zeigt, dass eine Schätzung der Einnahmen zu Lasten des Stpfl. kaum verhindert werden kann, wenn es dem Prüfer des Finanzamts gelingt, gravierende formale Fehler nachzuweisen. Dann geht es regelmäßig nur noch um die betragsmäßige Eingrenzung der Nachzahlung.

Checkliste für eine Kassenführung mittels elektronischer Registrierkasse

Bei einer Kassenführung mittels elektronischer Registrierkasse sollten also folgende Punkte beachtet werden:

Registrierkasse/Kassensystem:

- Ausdrucke der Kassenstreifen und Z-Bons liegen vollständig vor – Kontrolle: lückenlose Nummern der Z-Bons,
- Stornos sind durch Stornobons dokumentiert,
- alle steuerlich relevanten Einzeldaten einschließlich etwaiger mit dem Gerät elektronisch erzeugter Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis werden unveränderbar und vollständig aufbewahrt,
- Einzelaufzeichnung aller Umsätze,
- die vom Kassensystem erfassten Daten müssen in elektronischer Form auslesbar sein,
- Bedienungs- und Programmieranleitung des Geräts sowie alle weiteren Anweisungen zur Programmierung sind aufbewahrt; bei Änderungen am Kassensystem für den gesamten zehnjährigen Aufbewahrungszeitraum.

Kassenbuch:

- täglich erstellte Kassenberichte,
- Kassenberichte handschriftlich, per EDV erstellt und ausgedruckt oder mit revisions-sicherer Software geführt,
- rechnerische Richtigkeit des Kassenbuches,
- keine Kassenfehlbeträge,

- Dokumentation von unvermeidbaren Kassendifferenzen z.B. durch Stornos oder Wechselgeldfehler,
- Aufzeichnung der Umsätze getrennt nach Steuersätzen,
- Geldtransfers von der Bank und zur Bank sind auch datumsmäßig zutreffend erfasst,
- vollständiger Nachweis der Buchungen mittels Belege,
- Eigenbelege für Privatentnahmen und -einlagen,
- Einhaltung der zehnjährigen Aufbewahrungsfrist.

c) Ab 2020: Zertifizierte Sicherheitseinrichtung

In der Praxis wurde vielfach festgestellt, dass es zahlreiche technische Möglichkeiten zur Manipulation von elektronischen Registrierkassen gibt. Tatsächlich kamen Programme zum Einsatz, die eine nachträgliche Kürzung der Einnahmen durch Löschung von Einzeldaten systematisch erlaubten. Um dies zu verhindern, wurde gesetzlich festgeschrieben, dass elektronische Registrierkassen ab dem 1.1.2020 mit einer **zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung** zu schützen sind.

Hinweis:

Um die Umstellung zu erleichtern, hat der Gesetzgeber eine Übergangsregelung geschaffen. Nach der Übergangsregelung können alle ab dem 25.11.2010 erworbenen Kassensysteme, die bauartbedingt bis 2020 nicht auf die Anforderungen des neuen Kassengesetzes umgerüstet werden können, bis zum 31.12.2022 weiterverwendet werden.

Im Übrigen werden viele Hersteller für bestehende Kassensysteme Nachrüstlösungen anbieten. Generell sollte bei anstehenden Neuanschaffungen von Kassensystemen darauf geachtet werden, dass der Anbieter eine Nachrüstungsgarantie gibt.

Diese Sicherungseinrichtung setzt sich zusammen aus einem Sicherheitsmodul, einem Speichermedium und einer einheitlichen Schnittstelle. Das Sicherheitsmodul gewährleistet, dass Kasseneingaben mit Beginn des Aufzeichnungsvorgangs protokolliert und später nicht mehr unerkant manipuliert werden können.

Auf dem Speichermedium werden die Einzelaufzeichnungspflichten für die Dauer der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist gespeichert. Die digitale Schnittstelle gewährleistet eine reibungslose Datenübertragung, z.B. für Prüfungszwecke.

Hinweis:

Im Grundsatz ist die technische Lösung technologieoffen ausgestaltet. Das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) soll die technischen Anforderungen an diese Sicherheitseinrichtung definieren und anschließend entsprechende Anbieterlösungen zertifizieren. Technische Details für die elektronischen Aufzeichnungssysteme und die zertifizierte Sicherheitseinrichtung sind in einer gesonderten Rechtsverordnung (Kassenversicherungsordnung) festgelegt worden.

Flankiert wird dies durch eine **Meldepflicht**. Ab dem 1.1.2020 haben Stpfl., die elektronische Aufzeichnungssysteme verwenden, die Art und Anzahl der im jeweiligen Unternehmen eingesetzten elektronischen Aufzeichnungssysteme und der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtungen dem zuständigen Finanzamt auf einem amtlichen Vordruck mitzuteilen.

Die Meldung ist innerhalb eines Monats nach Anschaffung oder Außerbetriebnahme eines elektronischen Aufzeichnungssystems bei der Finanzverwaltung abzugeben. Diejenigen Stpfl., die ein elektronisches Aufzeichnungssystem vor dem 1.1.2020 angeschafft haben, haben diese Meldung bis zum 31.1.2020 abzugeben. Ziel dieser Meldepflicht ist es, der Finanzverwaltung eine risikoorientierte Fallauswahl für Außenprüfungen zu ermöglichen.

Hinweis:

Nach der Gesetzesbegründung soll eine gesetzliche Vermutung für die Richtigkeit der Kassenaufzeichnung bestehen, wenn eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung vorhanden ist und ordnungsgemäß genutzt wird. Dies wäre für die Stpfl. ein wesentlicher Fortschritt, denn aktuell gilt bei der Finanzverwaltung eher die Vermutung, dass Kassen nicht richtig arbeiten oder eingesetzt

werden. Sehr häufig führen derzeit formale Mängel zu materiellen Hinzuschätzungen.

d) Ab 2020: Verpflichtung zur obligatorischen Belegausgabe

Ab 2020 gilt wie bereits in vielen EU-Ländern auch in Deutschland die Pflicht zur Ausgabe von Quittungen an Kunden. Dies gilt immer dann, wenn ein elektronisches Kassensystem verwendet wird.

Hinweis:

Lediglich bei Bargeschäften mit einer Vielzahl unbekannter Personen (z.B. an Marktständen oder mobilen Verkaufseinrichtungen) kann aus Gründen der Praktikabilität und Zumutbarkeit auf die Belegausgabe verzichtet werden. Das ist allerdings nur möglich, wenn dies beim Finanzamt beantragt und eine Genehmigung hierzu erteilt wird.

Der an den Kunden auszugebende **Beleg** muss mindestens folgende Angaben enthalten:

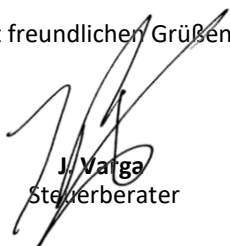
- den vollständigen Namen und die vollständige Adresse des leistenden Unternehmers,
- das Datum der Belegausstellung und den Zeitpunkt des Vorgangbeginns sowie den Zeitpunkt der Vorgangsbeendigung,
- die Menge und die Art der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen (Dienst-)Leistung,
- die Transaktionsnummer,
- das Entgelt und den darauf entfallenden Steuerbetrag für die Lieferung oder sonstige Leistung in einer Summe sowie den anzuwendenden Steuersatz oder im Fall einer Steuerbefreiung einen Hinweis darauf, dass für die Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt und

- die Seriennummer des elektronischen Aufzeichnungssystems oder die Seriennummer des Sicherheitsmoduls.

Hinweis:

Es sollte rechtzeitig darauf geachtet werden, dass das eingesetzte Kassensystem diese Anforderungen erfüllt.

Mit freundlichen Grüßen



J. Varga
Steuerberater