

«ZMSD/Vorschau der Anschrift des Mandante»

Hagen, 22.6.2018

Mandantenrundsreiben Nr. 2/2018

Studiengebühren • Werbungskosten bei Auslandssemester • Schuldzinsen nach Veräußerung eines Vermietungsobjekts • Einheitswerte für Grundsteuer verfassungswidrig • Privatnutzung eines Firmenwagens • Häusliches Arbeitszimmer • Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern (GoBD) und insbesondere Verfahrensdokumentation

Sehr geehrte«ZMSD/Briefanrede»,

viel Aufmerksamkeit hat das Urteil des Bundesverfassungsgerichts zur Grundsteuer auf sich gezogen. Hiernach sind die Regelungen des Bewertungsgesetzes zur Einheitsbewertung von Grundvermögen mit dem allgemeinen Gleichheitssatz unvereinbar. Das Festhalten des Gesetzgebers am Hauptfeststellungszeitpunkt von 1964 führt zu gravierenden und umfassenden Ungleichbehandlungen bei der Bewertung von Grundvermögen, für die es keine ausreichende Rechtfertigung gibt. Nun muss der Gesetzgeber spätestens bis zum 31.12.2019 eine Neuregelung treffen, wobei ihm hierfür Übergangsfristen eingeräumt werden.

Insgesamt soll die anstehende Reform aufkommensneutral sein, was aber für den Einzelnen durchaus gravierende Belastungsverschiebungen bedeuten kann. Abzuwarten bleibt also, wer von einer Neuregelung eine Entlastung oder eine Mehrbelastung erwarten kann bzw. muss.

Die Finanzverwaltung nimmt zunehmend die Grundsätze zur ordnungsgemäßen Führung und Aufbewahrung von Büchern (GoBD) in den Fokus ihrer Außenprüfungen. Daher haben wir Ihnen die Grundsätze im Wesentlichen dargestellt.

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Höhe der Steuerverzinsung auch für 2013 vom Bundesfinanzhof gebilligt
- 2 Krankenversicherungsbeiträge nur für eine Basisabsicherung abziehbar
- 3 Keine Abziehbarkeit von Studiengebühren als Sonderausgaben („Schulgeldzahlungen“)
- 4 Erste Tätigkeitsstätte bei Auslandssemester?

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 Steuerberatungs-
gesellschaft mbH**

Amtsgericht Hagen
HRB 3751

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

*1 freier Mitarbeiter
*2 Angestellte(-r)

- 5 Vorschriften zur Einheitsbewertung für Bemessung der Grundsteuer verfassungswidrig
- 6 Keine Verlängerung des Kindergeldanspruchs über Vollendung des 25. Lebensjahres hinaus wegen Dienst im Katastrophenschutz
- 7 Selbst getragene Krankheitskosten können nicht im Rahmen des Sonderausgabenabzugs für Krankenversicherungsbeiträge berücksichtigt werden
- 8 Keine Erbschaftsteuerbefreiung für Erwerb eines Anspruchs auf Eigentumsverschaffung an Familienheim

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 9 1 %-Regelung: Schätzung des Bruttolistenpreises bei Importfahrzeug
- 10 Arbeitszimmer: Werbungskostenabzug bei beruflicher Nutzung einer im Miteigentum von Ehegatten stehenden Wohnung
- 11 Finanzverwaltung zur Kfz-Gestellung an Arbeitnehmer

Für Unternehmer und Freiberufler

- 12 Ansparabschreibung nur für Anschaffung angemessener Wirtschaftsgüter
- 13 Keine Pflicht zur Vergabe lückenlos fortlaufender Rechnungsnummern bei Einnahmen-Überschussrechnung
- 14 Häusliches Arbeitszimmer auch bei sehr geringer betrieblicher/beruflicher Nutzung möglich?
- 15 Einnahmen-Überschussrechnung: Ansatz von Ausgaben im Fälligkeitszeitpunkt bei Lastschriftverfahren

Für Personengesellschaften

- 16 Buchwertübertragung zwischen Schwester-Personengesellschaften mittels § 6b EStG
- 17 Erbringung von Steuerberatungsleistungen durch Gesellschafter – Bilanzierung in der Sonderbilanz
- 18 Nutzung eines in der Gesamthandsbilanz gebildeten Investitionsabzugsbetrags auch bei Investition durch einen Gesellschafter
- 19 Sachliche Verflechtung durch Überlassung von Büroräumen

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 20 Für Rentner und Pensionäre mit Kapitaleinkünften kann ein Antrag auf Günstigerprüfung sinnvoll sein
- 21 Einlösung von Xetra-Gold-Inhaberschuldverschreibungen ist nicht steuerbar
- 22 Aktuelle Hinweise der Finanzverwaltung zur Abgeltungsteuer

Für Hauseigentümer

- 23 Abzug von Schuldzinsen nach der Veräußerung eines Vermietungsobjektes
- 24 Bauabzugsteuer bei Errichtung einer Photovoltaikanlage
- 25 Ermäßigter Umsatzsteuersatz für das Legen eines Hauswasseranschlusses

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 26 Erwerb eigener Anteile durch die GmbH – Steuerliche Konsequenzen auf Seiten des veräußernden Gesellschafters
- 27 Übernahme einer Pensionsverpflichtung einer GmbH durch eine andere GmbH führt grundsätzlich zu keinem Zufluss von Einnahmen
- 28 Vorlage an EuGH: Steueraufschub auch bei Wegzug des Gesellschafters in die Schweiz?
- 29 Berücksichtigung einer zukünftigen Steuerbelastung bei den Wertfeststellungen für Zwecke der Erbschaftsteuer
- 30 Berichtigung des steuerlichen Einlagenkontos bei fehlerhafter Feststellung?
- 31 Bewertung der Einlage wertgeminderter Beteiligungen i.S.d. § 17 EStG und nachträgliche Anschaffungskosten
- 32 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

**Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern (GoBD)
und insbesondere Verfahrensdokumentation**

- 33 GoBD zunehmend im Fokus der Finanzverwaltung
- 34 Bedeutung der GoBD
- 35 Wichtige Vorgaben nach den GoBD
- 36 Verfahrensdokumentation

Für alle Steuerpflichtigen

1 Höhe der Steuerverzinsung auch für 2013 vom Bundesfinanzhof gebilligt

Steuerzahlungen und -erstattungen werden grundsätzlich verzinst. Allerdings beginnt der Zinslauf normalerweise erst 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist. So beginnt z.B. der Zinslauf für die Einkommenssteuer 2016 am 1.4.2018. Die Verzinsung greift insbesondere dann, wenn sich die Erstellung der Steuererklärung oder auch deren Bearbeitung durch das Finanzamt deutlich verzögert oder wenn Korrekturen z.B. auf Grund einer später stattfindenden Betriebsprüfung erfolgen. Problematisch ist, dass der Zinssatz gesetzlich auf 6 % p.a. festgelegt ist. In Anbetracht des aktuellen Zinsniveaus kann dies zu deutlichen Verwerfungen führen.

Immer wieder kommen Zweifel auf, ob die Höhe des anzuwendenden Zinssatzes verfassungsgemäß ist. Bislang hat die Rechtsprechung dies stets bestätigt. So hat nun mit Urteil vom 9.11.2017 (Aktenzeichen III R 10/16) der Bundesfinanzhof bestätigt, dass die Höhe der Nachforderungszinsen, die für Verzinsungszeiträume des Jahres 2013 geschuldet werden, weder gegen den allgemeinen Gleichheitssatz noch gegen das Übermaßverbot verstößt. Der vorgesehene Zinssatz von 0,5 % für jeden Monat (6 % pro Jahr) sei auch unter Berücksichtigung der Entwicklung des allgemeinen Zinsniveaus im Jahr 2013 verfassungsgemäß. Das Gericht konnte keinen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz erkennen. Die Unterscheidung zwischen zinszahlungspflichtigen und nicht zinszahlungspflichtigen Steuerschuldern beruht auf der zulässigen typisierenden Annahme, dass die zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfolgenden Steuerfestsetzungen zu potenziellen Zinsvor- oder -nachteilen führen können. Auch hinsichtlich der Zinshöhe verneint der Bundesfinanzhof einen Gleichheitsverstoß. Denn innerhalb der Gruppe der zinspflichtigen Stpfl. wird bei allen Betroffenen der gleiche Zinssatz zu Grunde gelegt.

Nach dem Urteil ist die Zinshöhe auch nicht wegen eines Verstoßes gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verfassungswidrig. Da mit den Nachzahlungszinsen potentielle Liquiditätsvorteile abgeschöpft werden sollen, hielt das Gericht eine umfassende Betrachtung der Anlage- und Finanzierungsmöglichkeiten der Stpfl. für erforderlich. Auf der Grundlage von Daten der Deutschen Bundesbank ergaben sich nach den Untersuchungen des Gerichts für 2013 Zinssätze für unterschiedliche Anlage- bzw. Kreditformen, die sich in einer Bandbreite von 0,15 % bis 14,70 % bewegten. Obwohl der Leitzins der Europäischen Zentralbank bereits seit 2011 auf unter 1 % gefallen war, konnte somit nach Ansicht des Gerichts nicht davon ausgegangen werden, dass der gesetzliche Zinssatz die Bandbreite realistischer Referenzwerte verlassen hat.

Hinweis I:

Betreffend der Jahre 2012 bis 2015 ist nun unter dem Aktenzeichen III R 25/17 ein Verfahren beim Bundesfinanzhof anhängig, so dass diese Frage zumindest für aktuelle Jahre noch offen ist. In einem weiteren Verfahren (IX B 21/18) hat der Bundesfinanzhof Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Zinsen ab 2015 angemerkt und eine Aussetzung der Vollziehung be-

willigt. Das Bundesministerium der Finanzen hat darauf reagiert und gewährt auf Antrag eine Aussetzung der Vollziehung. Abzuwarten bleibt nun die abschließende Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts.

Handlungsempfehlung:

Für die Praxis bestätigt sich zunächst aber wiederum die Notwendigkeit, die Steuerverzinsung im Blick zu haben, z.B. bei der Anpassung von Vorauszahlungen, der zeitlichen Steuerung der Abgabe der Jahreserklärung oder bei der Prüfung, ob Anträge auf Aussetzung der Vollziehung im Einspruchsverfahren angezeigt sind. In manchen Fällen können auch freiwillige Zahlungen an das Finanzamt, also vor Durchführung der Veranlagung, helfen, den Zinslauf zu stoppen.

Hinweis II:

Zu beachten ist insoweit auch, dass Steuererstattungszinsen als Kapitaleinkünfte der Besteuerung unterliegen, wohingegen Steuernachzahlungszinsen steuerlich nicht geltend gemacht werden können.

2 Krankenversicherungsbeiträge nur für eine Basisabsicherung abziehbar

Krankenversicherungsbeiträge sind grundsätzlich als Sonderausgaben abzugsfähig. Allerdings ist dies beschränkt auf Beiträge, soweit diese zur Erlangung eines durch das SGB XII bestimmten sozialhilfegleichen Versorgungsniveaus erforderlich sind und sofern auf die Leistungen ein Anspruch besteht (sog. Basisabsicherung). Dies hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 29.11.2017 (Aktenzeichen X R 5/17) nochmals klargestellt. Die zusammenveranlagten Stpfl. waren als Rentner in der gesetzlichen Krankenversicherung pflichtversichert. Zusätzlich waren beide Stpfl. privat krankenversichert und entrichteten insoweit Beiträge. Zu Recht habe das Finanzamt nur die in die gesetzliche Krankenkasse gezahlten Beiträge als Sonderausgaben berücksichtigt. Hinsichtlich der übrigen geleisteten Beiträge lägen auch keine außergewöhnlichen Belastungen vor, da es sich nicht um Krankheitskosten handele.

Als Sonderausgaben abzugsfähig sind Beiträge zu Krankenversicherungen, soweit diese zur Erlangung eines durch das Sozialgesetzbuch (SGB) XII bestimmten sozialhilfegleichen Versorgungsniveaus erforderlich sind und sofern auf die Leistungen ein Anspruch besteht. Für gesetzlich Versicherte sind die Beiträge zur gesetzlichen Krankenversicherung erforderlich, die nach SGB V oder nach den Regelungen über die Krankenversicherung der Landwirte festgesetzt werden. Für Beiträge zu einer privaten Krankenversicherung sind es die Beitragsanteile, die auf Vertragsleistungen entfallen, die, mit Ausnahme der auf das Krankengeld entfallenden Beitragsanteile, in Art, Umfang und Höhe den Leistungen nach SGB V vergleichbar sind. Entscheidendes Kriterium für den Abzug ist daher die Erforderlichkeit der Beiträge. Beiträge zur doppelten oder sogar mehrfachen Absicherung des verfassungsrechtlich gebotenen Versorgungsniveaus sind indes nicht erforderlich, da die Basisversorgung bereits durch eine Krankenversicherung gewährleistet ist.

Hinweis:

Im Übrigen hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 29.11.2017 (Aktenzeichen X R 26/16) Folgendes entschieden: Falls im Versicherungstarif einer privaten Krankenkasse sowohl Leistungen versichert sind, die der Basisabsicherung dienen, als auch nicht als Sonderausgaben begünstigte Wahlleistungen, bedarf es einer Aufteilung der Beiträge auf der Grundlage der Krankenversicherungsbeitragsanteil-Ermittlungsverordnung (KVBEO). Selbst wenn der so ermittelte Beitrag zur Basisabsicherung geringer sein sollte als ein vergleichbarer Beitrag zur gesetzlichen Krankenversicherung, sind lediglich die auf der Grundlage der KVBEO ermittelten Beiträge zur Basisabsicherung als Sonderausgaben abziehbar. Es können also nur die tatsächlich für die Basisabsicherung gezahlten Beträge geltend gemacht werden.

3 Keine Abziehbarkeit von Studiengebühren als Sonderausgaben („Schulgeldzahlungen“)

Entgelte für ein Studium an einer privaten (Fach-)Hochschule können nicht als

Sonderausgaben berücksichtigt werden, wie der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 10.10.2017 (Aktenzeichen X R 32/15) entschieden hat. Im Urteilsfall studierte die Tochter des Stpfl. an einer nichtstaatlichen, akademischen Bildungseinrichtung, die durch das damalige Ministerium für Schule, Wissenschaft und Forschung des Landes Nordrhein-Westfalen nach Maßgabe der Vorschriften des entsprechenden Hochschulgesetzes als Fachhochschule staatlich anerkannt war. Der Stpfl. begehrte den Sonderausgabenabzug für die entrichteten Studiengebühren.

Dies lehnte das Finanzamt ab, was nun auch der Bundesfinanzhof bestätigte. Als Sonderausgaben abzugsfähig ist lediglich das Entgelt für eine private Schule, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union (EU) oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) Anwendung findet. Hochschulen und Fachhochschulen fallen allerdings nicht unter diesen Begriff der „Schule“, da diese nicht zu einem entsprechend anerkannten allgemeinbildenden oder berufsbildenden Schul- oder Berufsabschluss führen.

Hinweis:

Das Gericht weist im Übrigen darauf hin, dass Eltern Aufwendungen für die Berufsausbildung ihrer Kinder grundsätzlich auch nicht als außergewöhnliche Belastungen in Abzug bringen können. Als außergewöhnliche Belastungen werden nur solche Unterhaltskosten erfasst, die einem über den üblichen Lebensunterhalt hinausgehenden besonderen und damit außergewöhnlichen Bedarf, z.B. einem krankheitsbedingten Ausbildungsmehrbedarf, dienen. Ausbildungsunterhalt – zu dem wie im Streitfall auch Studiengebühren gehören können – ist hingegen kein atypischer Unterhaltsaufwand. Ggf. kann das Kind selber die Studiengebühren als Sonderausgaben („Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung“) geltend machen, was sich allerdings nur dann auswirken würde, wenn das Kind auch entsprechende Einkünfte, z.B. aus einer Nebentätigkeit erzielen würde.

4 Erste Tätigkeitsstätte bei Auslandssemester?

Wurde bereits eine Berufsausbildung abgeschlossen, so können Kosten einer weiteren berufsbezogenen Ausbildung steuerlich als vorweggenommene Werbungskosten zur später ausgeübten Tätigkeit geltend gemacht werden. Ggf. führen dann die Werbungskosten zunächst zu einem Verlustvortrag, der später mit Einnahmen verrechnet werden kann. Diese Situation ergibt sich bei Studenten z.B. dann, wenn vor dem Studium bereits eine Ausbildung abgeschlossen wurde oder ggf. auch dann, wenn nach einem Bachelorstudium ein Masterstudium angeschlossen wird und es sich insoweit nicht um eine einheitliche Ausbildung handelt. In diesen Fällen ist besonders interessant, wenn Fahrtkosten oder gar Kosten einer doppelten Haushaltsführung geltend gemacht werden können.

Über einen solchen Fall hatte das Finanzgericht Münster zu entscheiden. Die Beteiligten stritten darüber, wo sich die erste Tätigkeitsstätte der Stpfl. während eines Auslandssemesters bzw. eines Auslandspraktikums befunden hat und damit letztlich um die Abzugsfähigkeit von Reisekosten. Die Stpfl. begann nach dem Abschluss einer anderen Ausbildung zum Wintersemester 2012/13 mit dem Studium International Business an der Fachhochschule (FH) B-Stadt. Nach der Bachelorprüfungsordnung der FH B-Stadt sind für diesen Studiengang zwei Auslandssemester sowie ein Auslandspraxissemester vorgesehen. Die Studentin absolvierte die beiden Auslandssemester im Wintersemester 2014/15 und im Sommersemester 2015 in E-Stadt (Ausland) und im Anschluss daran ein Praxissemester in M-Stadt (Ausland). In diesem Praxissemester war sie nach eigenen Angaben in Vollzeit bei einer Au-pair-Agentur tätig, wobei ihr ein Büroarbeitsplatz zur Verfügung gestellt wurde. Hierfür erhielt sie im Streitjahr 2015 einen Arbeitslohn in Höhe von umgerechnet 2 416 €. Während des gesamten Studiums, auch während der Auslandsaufenthalte, behielt die Studentin ihren Wohnsitz in der Wohnung ihrer Eltern in C-Stadt (Inland) bei. Hierbei handelte es sich um eine Vierzimmerwohnung mit Küche und Bad, deren Miete und Nebenkosten von den Eltern getragen wurden. Unstrittig war, dass sich dort in den Streitjahren 2014 und 2015 der Lebensmittelpunkt der Studentin

befunden hat. Die Studentin machte Werbungskosten im Zusammenhang mit dem Studium geltend und beantragte die Festsetzung von Verlusten. Das Finanzamt akzeptierte die für 2015 geltend gemachten Mietkosten und Verpflegungsmehraufwendungen für E-Stadt (Ausland) und M-Stadt (Ausland) nicht.

Dieses Ergebnis bestätigte das Finanzgericht Münster mit Urteil vom 24.1.2018 (Aktenzeichen 7 K 1007/17 S, F). Die Kosten waren nicht abziehbar, weil die Studentin weder in E-Stadt noch in M-Stadt (jeweils Ausland) eine doppelte Haushaltsführung unterhalten hat. Eine doppelte Haushaltsführung liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhält und auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt. Dies war jedoch nicht der Fall. Vielmehr befand sich nach der Entscheidung des Finanzgerichts die erste Tätigkeitsstätte der Studentin während der Auslandsaufenthalte im Ausland und nicht mehr an der inländischen Fachhochschule. Eine Universität sei sowohl im Falle eines vollständigen Auslandsstudiums als auch während eines Auslandssemesters als erste Tätigkeitsstätte des Studenten anzusehen. Im Ausland habe sich auch der einzige eigene Hausstand der Stpfl. befunden, da die reinen Besuchsaufenthalte in der Wohnung der Eltern keinen eigenen Hausstand der Stpfl. begründet hätten.

Während ihres Auslandspraktikums in M-Stadt (Ausland) war die Studentin gegen Entgelt bei einer Au-pair-Agentur tätig, so dass sie für diesen Zeitraum als Arbeitnehmerin anzusehen war. Insoweit befand sich ihre erste Tätigkeitsstätte in dem ihr von der Arbeitgeberin zur Verfügung gestellten Büro, da sie während der gesamten Dauer des Dienstverhältnisses dieser Tätigkeitsstätte zugeordnet war und dort arbeitstäglich tätig wurde. Deshalb fand die Sonderregelung zur ersten Tätigkeitsstätte während einer Ausbildung auf das Auslandspraktikum der Studierenden keine Anwendung, da sie während dieser Zeit eine Bildungseinrichtung nicht für Zwecke eines Vollzeitstudiums tatsächlich aufgesucht hat. Zudem unterhielt die Studentin außerhalb der Orte ihrer ersten Tätigkeitsstätten mangels finanzieller Beteiligung an der elterlichen Wohnung keinen eigenen Hausstand.

Hinweis:

Materiell können derartige Fragen sehr bedeutsam sein. Im Einzelfall sind stets die jeweiligen Verhältnisse zu würdigen und ggf. auch zu dokumentieren.

5 Vorschriften zur Einheitsbewertung für Bemessung der Grundsteuer verfassungswidrig

Das Bundesverfassungsgericht hat nun mit Urteil vom 10.4.2018 (Aktenzeichen 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14, 1 BvL 1/15, 1 BvR 639/11, 1 BvR 889/12) bestätigt, was in der Fachwelt allgemein erwartet wurde. Die Regelungen des Bewertungsgesetzes zur Einheitsbewertung von Grundvermögen in den „alten“ Bundesländern sind jedenfalls seit dem Beginn des Jahres 2002 mit dem allgemeinen Gleichheitssatz unvereinbar. Das Festhalten des Gesetzgebers an dem Hauptfeststellungszeitpunkt von 1964 führt zu gravierenden und umfassenden Ungleichbehandlungen bei der Bewertung von Grundvermögen, für die es keine ausreichende Rechtfertigung gibt. Mit dieser Begründung hat das Gericht die Vorschriften für verfassungswidrig erklärt und bestimmt, dass der Gesetzgeber spätestens **bis zum 31.12.2019 eine Neuregelung** zu treffen hat. Bis zu diesem Zeitpunkt dürfen die verfassungswidrigen Regeln weiter angewandt werden. Nach Verkündung einer Neuregelung dürfen sie für weitere fünf Jahre ab der Verkündung, längstens aber bis zum 31.12.2024 angewandt werden. Damit begegnet das Gericht den Schwierigkeiten bei der Umsetzung einer Neuregelung in Anbetracht der anstehenden Neubewertung der Vielzahl an Grundstücken.

Auswirkungen hat dieses Urteil auf die Grundsteuer, die Immobilienbesitzer und auch Mieter über die Nebenkosten trifft. Basis für die Bemessung der Grundsteuer, welche auf Grund eines von der jeweiligen Gemeinde festgesetzten Hebesatzes

erhoben wird, sind die sog. Einheitswerte für die Grundstücke. Diese Einheitswerte sollen die Verkehrswerte der Grundstücke zumindest annähernd widerspiegeln. Gesetzlich ist vorgesehen, dass eine Neufestsetzung der Einheitswerte auf aktueller Basis alle sechs Jahre erfolgt, um Wertentwicklungen am Grundstücksmarkt nachvollziehen zu können. Tatsächlich sind in den alten Bundesländern die Einheitswerte aber zuletzt im Jahr 1964 festgestellt worden. In den neuen Bundesländern wird sogar auf die Einheitswerte aus dem Jahr 1935 zurückgegriffen.

Die aus der Überdehnung des Hauptfeststellungszeitraums folgenden flächendeckenden, zahlreichen und erheblichen Wertverzerrungen bei der Einheitsbewertung des Grundvermögens führen zu entsprechenden Ungleichbehandlungen bei der Erhebung der Grundsteuer. Eine ausreichende Rechtfertigung für diese Ungleichbehandlungen ergibt sich nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts weder allgemein aus dem Ziel der Vermeidung allzu großen Verwaltungsaufwands noch aus Gründen der Typisierung und Pauschalierung.

Hinweis:

Die vom Gericht gewährte Übergangsregelung bedeutet, dass sich zunächst bis Ende 2019 – vorausgesetzt, der Gesetzgeber schafft bis dahin eine Neuregelung – keine Änderungen ergeben. Ab dem Tag der Verkündung der Neuregelung, längstens bis zum 31.12.2024 wird der Verwaltung Gelegenheit gegeben, die erforderlichen Neubewertungen vorzunehmen. Die Grundsteuer kann bis zu diesem Zeitpunkt auf der bisherigen Grundlage weiter erhoben werden.

Nun ist der Gesetzgeber gezwungen, die bislang nicht erfolgreichen Reformbemühungen zu einem Ende zu führen. Bereits in der vergangenen Legislaturperiode gab es Gesetzgebungsinitiativen, die aber wegen mangelnder Einigkeit der Bundesländer letztlich im Sande verlaufen sind. Von politischer Seite wird betont, dass eine Reform der Einheitsbewertung für die Kommunen insgesamt nicht zu einer Erhöhung des Grundsteueraufkommens führen soll. Dies bedeutet aber nicht, dass der einzelne Grundstückseigentümer zukünftig nicht höher oder auch niedriger belastet wird als bislang. In welchen Fällen sich für den Grundstückseigentümer dennoch Veränderungen zur jetzigen Grundsteuerbelastung ergeben werden, bleibt abzuwarten.

Es werden zwar intensiv verschiedene Reformmodelle diskutiert, aktuell ist aber nicht abzusehen, wie eine Neuregelung aussehen könnte und in welchen Fällen sich Auswirkungen auf die Steuerbelastung ergeben. Diskutiert wird sowohl das sog. Verkehrswertmodell, welches automationsgesteuert die individuellen Daten des zu bewertenden Grundstücks mit Vergleichsdaten des Immobilienmarkts verknüpfen soll, ein wertunabhängiges Modell, welches sich nur an den Grundstücks- und Gebäudeflächen orientiert, als auch ein Kostenmodell, welches für bebaute Grundstücke einen Bodenwert und einen pauschalierten Gebäudewert ermitteln soll.

6 Keine Verlängerung des Kindergeldanspruchs über Vollendung des 25. Lebensjahres hinaus wegen Dienst im Katastrophenschutz

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 19.10.2017 (Aktenzeichen III R 8/17) entschieden, dass für in Ausbildung befindliche Kinder nach Vollendung des 25. Lebensjahres auch dann kein Kindergeldanspruch besteht, wenn sie sich für einen mehrjährigen Dienst im Katastrophenschutz verpflichtet haben und deshalb vom Wehrdienst freigestellt wurden.

Im Streitfall absolvierte der im November 1987 geborene Sohn des Stpfl. ein Medizinstudium, das er 2013 kurz vor Vollendung des 26. Lebensjahres abschloss. Bereits im Jahr 2005 wurde er wegen einer mindestens sechs Jahre umfassenden Verpflichtung im Katastrophenschutz (Freiwillige Feuerwehr) vom (früheren) Wehrdienst freigestellt. Die Familienkasse gewährte dem Stpfl. das Kindergeld nur bis November 2012, da der Sohn in diesem Monat sein 25. Lebensjahr vollendete.

Dies bestätigte der Bundesfinanzhof. Zwar können volljährige Kinder beim Kindergeldanspruch berücksichtigt werden, solange sie sich in Ausbildung befinden. Das Kindergeldrecht sieht insoweit aber eine Altersgrenze von 25 Jahren vor. Diese Altersgrenze wird zwar insbesondere dann, wenn das Kind den gesetzlichen Grund-

wehrdienst oder Zivildienst geleistet hat, um die Dauer dieses Dienstes hinausgeschoben. Der Dienst im Katastrophenschutz gehört aber nicht zu den im Gesetz genannten Verlängerungstatbeständen. Eine entsprechende Anwendung des Gesetzes in diesen Fällen lehnt das Gericht ab, denn der Gesetzgeber hat die Verlängerung des Kindergeldanspruchs bei Diensten wie dem gesetzlichen Grundwehrdienst und dem Zivildienst nur deshalb vorgesehen, weil diese häufig die Beendigung der Berufsausbildung verzögern. Der vom Sohn des Stpfl. geleistete Dienst im Katastrophenschutz ist dagegen kein Vollzeitdienst und kann typischerweise auch neben der Ausbildung durchgeführt werden. Die Ausbildung wird deshalb durch einen solchen Dienst, ebenso wie bei einem Engagement des Kindes in einem Sportverein oder einer Jugendorganisation, regelmäßig nicht verzögert.

Hinweis:

Die Entscheidung hat auch Auswirkungen auf andere neben der Ausbildung geleistete Dienste im Katastrophenschutz, die eine Freistellung von der Wehrpflicht zur Folge hatten (z.B. Sanitätsdienste beim Deutschen Roten Kreuz, der Johanniter-Unfall-Hilfe oder dem Malteser Hilfsdienst, technische Dienste beim Technischen Hilfswerk).

7 Selbst getragene Krankheitskosten können nicht im Rahmen des Sonderausgabenabzugs für Krankenversicherungsbeiträge berücksichtigt werden

Trägt ein privat krankenversicherter Stpfl. seine Krankheitskosten selbst, um dadurch die Voraussetzungen für eine Beitragserstattung zu schaffen, können diese Kosten nicht als Beiträge zu einer Versicherung steuerlich als Sonderausgaben abgezogen werden, wie der Bundesfinanzhof nun mit Urteil vom 29.11.2017 (Aktenzeichen X R 3/16) klarstellt. Damit führt das Gericht seine Rechtsprechung zur insoweit vergleichbaren Kostentragung bei einem sog. Selbstbehalt fort.

Im Urteilsfall hatten der Stpfl. und seine Ehefrau Beiträge an ihre privaten Krankenversicherungen zur Erlangung des Basisversicherungsschutzes gezahlt. Um in den Genuss von Beitragserstattungen zu kommen, hatten sie angefallene Krankheitskosten selbst getragen und nicht bei ihrer Krankenversicherung geltend gemacht. In der Einkommensteuererklärung kürzte der Stpfl. zwar die Krankenversicherungsbeiträge, die als Sonderausgaben angesetzt werden können, um die erhaltenen Beitragserstattungen, minderte diese Erstattungen aber vorher um die selbst getragenen Krankheitskosten, da er und seine Ehefrau insoweit wirtschaftlich belastet seien. Weder das Finanzamt noch das Finanzgericht folgten seiner Auffassung. Ebenso scheiterte der Ansatz der selbst getragenen Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung allein schon deshalb, weil die zumutbare Belastung nicht überschritten wurde.

Der Bundesfinanzhof bestätigte das Urteil des Finanzgerichts. Es könnten nur die Ausgaben als Beiträge zu Krankenversicherungen abziehbar sein, die im Zusammenhang mit der Erlangung des Versicherungsschutzes stünden und letztlich der Vorsorge dienen. Daher hatte das Gericht bereits entschieden, dass Zahlungen auf Grund von Selbst- bzw. Eigenbeteiligungen an entstehenden Kosten keine Beiträge zu einer Versicherung sind (Urteil vom 1.6.2016, Aktenzeichen X R 43/14). Zwar werde bei den selbst getragenen Krankheitskosten nicht – wie beim Selbstbehalt – bereits im Vorhinein verbindlich auf einen Versicherungsschutz verzichtet, vielmehr könne man sich bei Vorliegen der konkreten Krankheitskosten entscheiden, ob man sie selbst tragen wolle, um die Beitragserstattungen zu erhalten. Dies ändere aber nichts daran, dass in beiden Konstellationen der Versicherte die Krankheitskosten nicht trage, um den Versicherungsschutz „als solchen“ zu erlangen.

Ob die Krankheitskosten als einkommensmindernde außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen seien, musste das Gericht im Streitfall nicht entscheiden, da die Krankheitskosten die sog. zumutbare Eigenbelastung wegen der Höhe der Einkünfte der Stpfl. nicht überstiegen und daher bereits aus diesem Grunde ein Abzug nicht in Betracht kam.

Hinweis:

Im konkreten Fall ist daher abzuwägen, ob der regelmäßig einzugehende steuerliche Nachteil durch das Selbsttragen der Krankheitskosten den Vorteil aus einer Beitragsrückerstattung nicht überwiegt.

8 Keine Erbschaftsteuerbefreiung für Erwerb eines Anspruchs auf Eigentumsverschaffung an Familienheim

Erbschaftsteuerfrei ist der Erwerb von Todes wegen von Eigentum oder Miteigentum an einem im Inland oder in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Staat des EWR belegenen bebauten Grundstück durch den überlebenden Ehegatten, Lebenspartner oder Kinder, soweit der Erblasser darin bis zum Erbfall eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat oder bei der er aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert war und die beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt ist (Familienheim). Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 29.11.2017 (Aktenzeichen II R 14/16) klargestellt, dass diese Steuerbefreiungsvorschrift eng auszulegen ist und daher Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist, dass der verstorbene Ehegatte zivilrechtlicher Eigentümer oder Miteigentümer des Familienheims war und der überlebende Ehegatte entsprechend das zivilrechtliche Eigentum bzw. Miteigentum an dem Familienheim von Todes wegen erwirbt. Somit ist die Steuerbefreiung nicht zu gewähren, wenn der überlebende Ehegatte lediglich den durch eine Auflassungsvormerkung gesicherten Anspruch auf Verschaffung des Eigentums an dem Familienheim erwirbt. Die im Gesetz verwendeten Begriffe „Eigentum“ und „Miteigentum“ seien im zivilrechtlichen Sinne zu verstehen.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

9 1 %-Regelung: Schätzung des Bruttolistenpreises bei Importfahrzeug

Nach den gesetzlichen Vorgaben ist die private Nutzung eines Kraftfahrzeugs, das zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wird, für jeden Kalendermonat mit 1 % des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen. Entsprechendes gilt für ein betriebliches Fahrzeug, das einem Arbeitnehmer auch zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt wird. Der Bundesfinanzhof konkretisiert hier mit Urteil vom 9.11.2017 (Aktenzeichen III R 20/16): Handelt es sich bei dem Fahrzeug um ein Importfahrzeug und ist weder ein inländischer Bruttolistenpreis noch eine Vergleichbarkeit mit einem bau- und typengleichen inländischen Fahrzeug gegeben, ist der inländische Bruttolistenpreis zu schätzen. Der inländische Bruttolistenpreis ist jedenfalls dann nicht zu hoch geschätzt, wenn sich die Schätzung an den typischen Bruttoabgabepreisen orientiert, die Importfahrzeughändler, welche das betreffende Fahrzeug selbst importieren, von ihren Endkunden verlangen. Nicht maßgeblich ist der Bruttolistenpreis im Ausland.

Handlungsempfehlung:

In diesen Fällen sollte die Ermittlung des angesetzten Bruttolistenpreises dokumentiert werden.

10 Arbeitszimmer: Werbungskostenabzug bei beruflicher Nutzung einer im Miteigentum von Ehegatten stehenden Wohnung

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 6.12.2017 (Aktenzeichen VI R 41/15) klar-

gestellt, dass ein Miteigentümer einer Wohnung Abschreibungen für Abnutzung (AfA) und Schuldzinsen nur entsprechend seinem Miteigentumsanteil als Werbungskosten geltend machen kann, wenn die Darlehen zum Erwerb der Wohnung gemeinsam aufgenommen wurden sowie Zins und Tilgung von einem gemeinsamen Konto beglichen werden, wenn er diese allein zu beruflichen Zwecken nutzt. Dieser Fall ist besonders praxisrelevant bei Ehegatten, die Immobilien oftmals gemeinsam, also zu Miteigentum erwerben.

Im Urteilsfall ging es um zusammen veranlagte Eheleute, die in den Streitjahren (2007 und 2008) nichtselbständig tätig waren. Im Jahr 2007 bezogen sie eine im gemeinsamen Eigentum stehende Wohnung in einem Mehrfamilienhaus. Im selben Haus, jedoch auf einer anderen Etage und räumlich nicht mit der selbst genutzten Wohnung verbunden, erwarben sie eine weitere kleinere, jeweils im hälftigen Miteigentum der Ehegatten stehende Wohnung, die von der Ehegattin ausschließlich beruflich genutzt wurde. Die Darlehen zum Erwerb dieser Wohnung nahmen die Eheleute gemeinsam auf; die Zinsen und die Tilgung sowie die laufenden Kosten beglichen sie von einem gemeinsamen Konto.

Vorliegend griffen die Abzugsbeschränkungen für ein häusliches Arbeitszimmer nicht. Die Ehegattin nutzte die Wohnung ausschließlich für ihre berufliche Tätigkeit. Es lag ein außerhäusliches Arbeitszimmer vor.

Allerdings bestätigt der Bundesfinanzhof die Ansicht des Finanzamts, wonach die Kosten für die Wohnung nur entsprechend des Miteigentumsanteils als Werbungskosten geltend gemacht werden können. Nur insoweit ist die Ehegattin wirtschaftlich belastet. Bezahlen Eheleute Aufwendungen „aus einem Topf“, d.h. aus Guthaben, zu denen beide Eheleute beigetragen haben, oder aus Darlehensmitteln, die zu Lasten beider Eheleute aufgenommen wurden, wird, sofern keine besonderen Vereinbarungen getroffen sind, der Betrag jeweils für Rechnung desjenigen geleistet, der den Betrag schuldet. Daher sind gemeinschaftlich getragene Aufwendungen für eine Immobilie, die einem Ehegatten gehört und die dieser zur Erzielung von Einnahmen nutzt, beim Eigentümerehegatten in vollem Umfang Werbungskosten. Insofern sind die Eigentumsverhältnisse entscheidend.

Sind Eheleute hingegen Miteigentümer eines Grundstücks und errichten sie hierauf ein Gebäude oder erwerben sie wie im Streitfall eine Eigentumswohnung zu Miteigentum, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass jeder von ihnen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entsprechend seinem Miteigentumsanteil getragen hat, und zwar unabhängig davon, wie viel er tatsächlich aus eigenen Mitteln dazu beigetragen hat. Sind die finanziellen Beiträge der Eheleute unterschiedlich hoch, dann hat sowohl zivilrechtlich als auch steuerrechtlich der Ehegatte, der aus eigenen Mitteln mehr als der andere beigesteuert hat, das Mehr seinem Ehegatten mit der Folge zugewandt, dass jeder von ihnen so anzusehen ist, als habe er die seinem Anteil entsprechenden Anschaffungskosten selbst getragen. Demgemäß sind auch die gemeinsam getragenen laufenden Aufwendungen für eine solche Wohnung, soweit sie grundstücksorientiert sind (z.B. Schuldzinsen auf den Anschaffungskredit, Grundsteuern, allgemeine Reparaturkosten, Versicherungsprämien und ähnliche Kosten), nur entsprechend den Miteigentumsanteilen als Werbungskosten abziehbar.

Hinweis:

Vorliegend hätte auch ein voller Werbungskostenabzug erreicht werden können, wenn der nutzende Ehegatte die Wohnung alleine erworben hätte. Ob diese vermögensrechtliche Zuordnung von den Ehegatten gewünscht ist, muss für den konkreten Fall geprüft werden.

11 Finanzverwaltung zur Kfz-Gestellung an Arbeitnehmer

Zur lohnsteuerlichen Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs an Arbeitnehmer hat die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 4.4.2018 (Ak-

tenzeichen IV C 5 – S 2334/18/10001) ausführlich Stellung genommen. Dieses Schreiben ist eine umfassende Behandlung der sich ergebenden Fragestellungen. Teilweise werden bisherige Verwaltungsregelungen nur zusammengefasst, teilweise sind aber auch neue Hinweise bzw. Klarstellungen aufgenommen worden.

Handlungsempfehlung:

Teilweise war unklar, ob in älteren Schreiben geäußerte Ansichten noch Gültigkeit hatten. Dieses Schreiben schafft in vielen Bereichen Klarheit. In der Praxis sollten Vereinbarungen und Handhabungen mit den von der Finanzverwaltung kundgetanen Grundsätzen abgeglichen werden. Soweit nach wie vor Fälle unklar bleiben, kann geprüft werden, ob diese beim Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers durch eine – kostenfreie – Anrufungsauskunft geklärt werden.

Im Folgenden stellen wir für die Praxis **wichtige Einzelaspekte zur Anwendung der pauschalen Nutzungswertermittlung (1 %-Regelung)** dar.

- Der pauschale Nutzungswert bei Anwendung der 1 %-Regelung (zzgl. 0,03 % für Fahrten Wohnung/erste Tätigkeitsstätte) kann die dem Arbeitgeber für das Kraftfahrzeug insgesamt entstandenen Kosten übersteigen. Wird dies im Einzelfall nachgewiesen, ist der pauschale Nutzungswert höchstens mit dem Betrag der Gesamtkosten des Kraftfahrzeugs anzusetzen (**Kostendeckelung**).

Hinweis:

Die Kostendeckelung greift in der Praxis nicht selten bei der Überlassung eines gebraucht erworbenen Fahrzeugs oder auch bei einer größeren Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. In der Praxis sollten die Kosten für das einzelne Fahrzeug auf einem separaten Konto oder einer Kostenstelle separiert werden, um einen Abgleich zwischen dem pauschalen Nutzungswert und den tatsächlich entstandenen Kosten vornehmen zu können.

- Ein geldwerter Vorteil ist für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nicht zu erfassen, wenn dem Arbeitnehmer ein betriebliches Kraftfahrzeug ausschließlich an den Tagen für seine Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte überlassen wird, an denen es erforderlich werden kann, dass er dienstliche Fahrten von der Wohnung aus antritt oder an der Wohnung beendet, z.B. beim **Bereitschaftsdienst** in Versorgungsunternehmen. Bislang galt diese Regelung nur für den Fall, dass die dienstliche Fahrt am Wohnort begann.
- Fährt der Arbeitnehmer abwechselnd von der ersten Tätigkeitsstätte **zu verschiedenen Wohnungen**, ist bei Anwendung der 0,03 %-Regelung der pauschale Monatswert unter Zugrundelegung der Entfernung zur näher gelegenen Wohnung anzusetzen. Für jede Fahrt von und zu der weiter entfernt liegenden Wohnung ist zusätzlich ein pauschaler Nutzungswert von 0,002 % des inländischen Listenpreises des Kraftfahrzeugs für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte dem Arbeitslohn zuzurechnen, soweit sie die Entfernung zur näher gelegenen Wohnung übersteigt.
- Die 0,03 %-Regelung zur Bemessung des pauschalen Nutzungswerts für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ist unabhängig von der 1 %-Regelung selbständig anzuwenden, wenn das **Kraftfahrzeug ausschließlich für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte überlassen** wird. D.h. auch diese Konstellation kann in der Praxis vergleichsweise steuergünstig abgebildet werden.
- Grundsätzlich ist die Ermittlung des Zuschlags kalendermonatlich mit 0,03 % des Listenpreises für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte vorzunehmen. Ein durch Urlaub oder Krankheit bedingter Nutzungsausfall ist im Nutzungswert pauschal berücksichtigt, ist also nicht mindernd zu berücksichtigen. Eine **Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte** mit 0,002 % des Listenpreises je Entfernungskilometer für höchstens 180 Tage ist allerdings ausnahmsweise möglich, wenn der Arbeitnehmer gegenüber dem Arbeitgeber kalendermonatlich

fahrzeugbezogen schriftlich erklärt, an welchen Tagen (mit Datumsangabe) er das betriebliche Kraftfahrzeug tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte genutzt hat; die bloße Angabe der Anzahl der Tage reicht nicht aus. Es sind keine Angaben erforderlich, wie der Arbeitnehmer an den anderen Arbeitstagen zur ersten Tätigkeitsstätte gelangt ist. Diese Erklärungen des Arbeitnehmers hat der Arbeitgeber als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren. Es ist aus Vereinfachungsgründen nicht zu beanstanden, wenn für den Lohnsteuerabzug jeweils die Erklärung des Vormonats zu Grunde gelegt wird.

Hinweis:

Dieser Fall dürfte in der Praxis nicht selten relevant sein. Zu denken ist an Arbeitnehmer, die tageweise im Homeoffice arbeiten, oder Mitarbeiter, die häufig auf Auswärtsreisen sind und an diesen Tagen das Fahrzeug nicht für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nutzen.

Wird im Lohnsteuerabzugsverfahren eine Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte vorgenommen, so hat der Arbeitgeber für alle dem Arbeitnehmer überlassenen betrieblichen Kraftfahrzeuge eine jahresbezogene Begrenzung auf insgesamt 180 Fahrten vorzunehmen. Eine monatliche Begrenzung auf 15 Fahrten ist ausgeschlossen.

Beispiel:

Arbeitnehmer A kann ein vom Arbeitgeber B überlassenes betriebliches Kraftfahrzeug (Mittelklasse) auch für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nutzen. B liegen datumsgenaue Erklärungen des A über Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte für die Monate Januar bis Juni an jeweils 14 Tagen, für die Monate Juli bis November an jeweils 19 Tagen vor. Für den Monat Dezember liegt B eine datumsgenaue Erklärung des A über Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte an 4 Tagen vor.

In den Monaten Januar bis Juni hat B für Zwecke der Einzelbewertung jeweils 14 Tage zu Grunde zu legen, in den Monaten Juli bis November jeweils 19 Tage. Wegen der jahresbezogenen Begrenzung auf 180 Fahrten ist für Zwecke der Einzelbewertung im Dezember nur ein Tag anzusetzen (Anzahl der Fahrten von Januar bis November = 179). Damit ergeben sich für die Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten des A zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte je Kalendermonat folgende Prozentsätze:

- Januar bis Juni: 0,028 % (14 Fahrten x 0,002 %)
- Juli bis November: 0,038 % (19 Fahrten x 0,002 %)
- Dezember: 0,002 % (1 Fahrt x 0,002 %)

Hinweis:

Im Falle der Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ist die Lohnsteuerpauschalierung mit 15 % anhand der vom Arbeitnehmer erklärten Anzahl der Tage vorzunehmen. Die von der Finanzverwaltung gewährte Vereinfachungsregelung, dass nur an 15 Arbeitstagen von Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ausgegangen werden kann, ist hier nicht anzuwenden.

- Stehen Nutzungsberechtigten in einem **Fahrzeugpool** mehrere Kraftfahrzeuge zur Verfügung, so ist der pauschale Nutzungswert für Privatfahrten mit 1 % der Listenpreise aller Kraftfahrzeuge zu ermitteln und die Summe entsprechend der Zahl der Nutzungsberechtigten aufzuteilen. Der pauschale Nutzungswert für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ist grundsätzlich mit 0,03 % der Listenpreise aller Kraftfahrzeuge zu ermitteln und die Summe durch die Zahl der Nutzungsberechtigten zu teilen. Dieser Wert ist beim einzelnen Arbeitnehmer mit der Zahl seiner Entfernungskilometer zu multiplizieren. Arbeitnehmer haben im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung die Möglichkeit zur Einzelbewertung unter Berücksichtigung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte überzugehen.
- Bei einem **Fahrzeugwechsel** im Laufe eines Kalendermonats ist der Listenpreis des überwiegend genutzten Kraftfahrzeugs zu Grunde zu legen.
- Der pauschale Nutzungswert für Privatfahrten und der pauschale Nutzungswert

für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sind auch dann anzusetzen, wenn dem Arbeitnehmer das **Kraftfahrzeug tatsächlich nur gelegentlich überlassen wird**. Die Monatsbeträge brauchen nicht angesetzt zu werden (a) für volle Kalendermonate, in denen dem Arbeitnehmer kein betriebliches Kraftfahrzeug zur Verfügung steht, oder (b) wenn dem Arbeitnehmer das Kraftfahrzeug aus besonderem Anlass oder zu einem besonderen Zweck nur gelegentlich (von Fall zu Fall) für nicht mehr als fünf Kalendertage im Kalendermonat überlassen wird. In diesem Fall sind der pauschale Nutzungswert für Privatfahrten und der pauschale Nutzungswert für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte je Fahrkilometer mit 0,001 % des inländischen Listenpreises des Kraftfahrzeugs zu bewerten (Einzelbewertung). Zum Nachweis der Fahrstrecke müssen die Kilometerstände festgehalten werden.

- Wird dem Arbeitnehmer ein Kraftfahrzeug mit der Maßgabe zur Verfügung gestellt, es nicht für Privatfahrten, Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder mehr als eine Familienheimfahrt wöchentlich zu nutzen, ist vom Ansatz des jeweils in Betracht kommenden pauschalen Nutzungswerts abzusehen, wenn das **Nutzungsverbot** durch entsprechende Unterlagen (z.B. eine arbeitsvertragliche oder andere arbeits- oder dienstrechtliche Rechtsgrundlage) nachgewiesen wird. Diese sind als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren. Dem Nutzungsverbot des Arbeitgebers steht ein ausdrücklich mit Wirkung für die Zukunft erklärter schriftlicher Verzicht des Arbeitnehmers auf die Nutzung für vorgenannte Fahrten gleich. Die Nutzungsverzichtserklärung ist als Beleg zum Lohnkonto aufzubewahren. Die unbefugte Privatnutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs hat keinen Lohncharakter.
- Setzt der Arbeitnehmer ein ihm überlassenes Kraftfahrzeug bei den Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder bei Familienheimfahrten nur für eine Teilstrecke ein, weil er regelmäßig die andere Teilstrecke mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurücklegt, so ist der Ermittlung des pauschalen Nutzungswerts dennoch die gesamte Entfernung zu Grunde zu legen. Der pauschale Nutzungswert kann aber auf die mit dem Kraftfahrzeug tatsächlich zurückgelegte Teilstrecke begrenzt werden, wenn (a) der Arbeitgeber das Kraftfahrzeug nur für diese Teilstrecke zur Verfügung stellt oder (b) der Arbeitnehmer für die restliche Teilstrecke einen Nachweis über die Benutzung eines anderen Verkehrsmittels erbringt, z.B. in Form einer auf ihn ausgestellten Jahres-Bahnfahrkarte.
- Stehen einem Arbeitnehmer gleichzeitig mehrere Kraftfahrzeuge zur Verfügung, so ist für jedes Kraftfahrzeug der pauschale Nutzungswert für Privatfahrten mit monatlich 1 % des Listenpreises anzusetzen. Dies gilt auch beim Einsatz eines Wechselkennzeichens. Dem pauschalen Nutzungswert für Privatfahrten kann der Listenpreis des überwiegend genutzten Kraftfahrzeugs zu Grunde gelegt werden, wenn die Nutzung der Kraftfahrzeuge durch andere zur Privatsphäre des Arbeitnehmers gehörende Personen so gut wie ausgeschlossen ist. Bei Anwendung der 0,03 %-Regelung ist dem pauschalen Nutzungswert für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte stets der Listenpreis des überwiegend für diese Fahrten genutzten Kraftfahrzeugs zu Grunde zu legen.
- Überlässt der Arbeitgeber oder auf Grund des Dienstverhältnisses ein Dritter dem Arbeitnehmer ein Kraftfahrzeug zu **einer Familienheimfahrt wöchentlich** im Rahmen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung, so ist insoweit der Nutzungswert steuerlich nicht zu erfassen, da insoweit ein Werbungskostenabzug möglich wäre. Wird das Kraftfahrzeug zu mehr als einer Familienheimfahrt wöchentlich genutzt, ist für jede weitere Familienheimfahrt ein pauschaler Nutzungswert i.H.v. 0,002 % des inländischen Listenpreises des Kraftfahrzeugs für jeden Kilometer der Entfernung zwischen dem Beschäftigungsort und dem Ort des eigenen Hausstands anzusetzen und dem Arbeitslohn zuzurechnen.

- Zahlt der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber für die außerdienstliche Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs, insbesondere für die Nutzung zu privaten Fahrten, Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und Familienheimfahrten ein **Nutzungsentgelt**, mindert dies den Nutzungswert. Dies kann insbesondere eine Monatspauschale, eine Kilometerpauschale oder auch die Übernahme einzelner Kraftfahrzeugkosten, wie z.B. Tankkosten sein.

Beispiel 1:

In der Nutzungsüberlassungsvereinbarung ist geregelt, dass der Arbeitnehmer ein Nutzungsentgelt i.H.v. 0,20 € je privat gefahrenem Kilometer zu zahlen hat.

Es handelt sich um ein Nutzungsentgelt, welches den lohnsteuerlichen Pauschalansatz mindert.

Beispiel 2:

In der Nutzungsüberlassungsvereinbarung ist geregelt, dass der Arbeitnehmer die gesamten Treibstoffkosten zu zahlen hat.

Die Kostenübernahme durch den Arbeitnehmer ist ein Nutzungsentgelt, welches den lohnsteuerlichen Pauschalansatz mindert.

- Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten eines ihm auch zur privaten Nutzung überlassenen betrieblichen Kraftfahrzeugs können nicht nur im Zahlungsjahr, sondern auch in den darauffolgenden Kalenderjahren auf den privaten Nutzungswert für das jeweilige Kraftfahrzeug bis auf 0 € angerechnet werden. Bei Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu Leasingsonderzahlungen ist entsprechend zu verfahren.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer hat im Jahr 01 zu den Anschaffungskosten eines betrieblichen Kraftfahrzeugs einen Zuschuss i.H.v. 10 000 € geleistet. Der geldwerte Vorteil beträgt jährlich 4 000 €. Ab Januar 03 wird ihm ein anderes betriebliches Kraftfahrzeug überlassen.

Der geldwerte Vorteil i.H.v. 4 000 € wird in den Jahren 01 und 02 um jeweils 4 000 € gemindert. Auf Grund der Überlassung eines anderen betrieblichen Kraftfahrzeugs ab Januar 03 kann der verbleibende Zuzahlungsbetrag von 2 000 € nicht auf den geldwerten Vorteil dieses betrieblichen Kraftfahrzeugs angerechnet werden.

Handlungsempfehlung:

Hinsichtlich der Bewertung der Privatnutzung, der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie der Behandlung von Zuzahlungen und Kostenübernahmen durch Arbeitnehmer bestehen vielfach alternative Rechenmodelle. Insofern bedarf es klarer Vereinbarungen zwischen Arbeitgebern und Arbeitnehmern dazu, inwieweit die individuellen Bewertungen bereits im Lohnsteuerverfahren oder erst bei den Einkommensteuerfestsetzungen erfolgen sollen.

Für Unternehmer und Freiberufler

12 Ansparschreibung nur für Anschaffung angemessener Wirtschaftsgüter

Grundsätzlich steht es dem Stpfl. frei, welche Ausgaben er im Rahmen seiner betrieblichen Tätigkeit vornimmt. Insofern gibt es keine Beschränkung etwa auf „angemessene“ oder „sinnvolle“ Betriebsausgaben. Allerdings sind gesetzlich solche Betriebsausgaben vom Abzug ausgeschlossen, „die die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berühren, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind“. Häufiger Streitpunkt in Bezug auf dieses gesetzliche Abzugsverbot sind Aufwendungen für teure Fahrzeuge. Mit einem solchen Fall hatte sich jüngst der Bundesfinanzhof zu beschäftigen. Der Fall war allerdings auch insoweit interessant, als es nicht unmittelbar um getätigte Aufwendungen

ging, sondern der Stpfl. gewinnmindernd eine Ansparabschreibung für die Anschaffung mehrerer teurer Fahrzeuge geltend machte. Eine Ansparabschreibung (nun: Investitionsrücklage) kann unter bestimmten Bedingungen geltend gemacht werden für die zukünftige Anschaffung betrieblich genutzter Wirtschaftsgüter. Im Ergebnis erfolgt mittels der Ansparabschreibung ein Vorziehen der zukünftigen Abschreibungen, so dass zu einem früheren Zeitpunkt eine Steuererminderung geltend gemacht wird, was zu einem Liquiditätsvorteil führt. Für nach dem 17.8.2007 endende Wirtschaftsjahre wurde die bilanziell zu bildende Ansparabschreibung durch den außerbilanziell zu bildenden Investitionsabzugsbetrag ersetzt. Dieser hat jedoch die gleiche Zielsetzung, so dass sich die Feststellungen des Bundesfinanzhofs auch auf die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags übertragen lassen.

Der Bundesfinanzhof stellt nun mit Urteil vom 10.10.2017 (Aktenzeichen X R 33/16) klar, dass die Bildung einer den Gewinn mindernden Ansparabschreibung ausgeschlossen ist, soweit die geplanten Aufwendungen (hier: Anschaffung mehrerer Pkw aus dem höchsten Preissegment) als unangemessen im Sinne des vorstehend dargestellten Betriebsausgabenabzugsverbots anzusehen sind. Im Urteilsfall erzielte die Stpfl. gewerbliche Einkünfte aus der Vermittlung von Finanzanlagen. Der Betrieb wurde 2004 gegründet. In der Einnahmen-Überschussrechnung für 2006 wurden Ansparabschreibungen für die vorgesehene Anschaffung einer Limousine i.H.v. 400 000 €, eines Sportwagens i.H.v. 450 000 € und schließlich eines SUV i.H.v. 120 000 € begehrt. Im Rahmen einer im Jahr 2012 durchgeführten Betriebsprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass die Ansparabschreibung für die Limousine und den Sportwagen nicht anerkannt werden könne. Die Bildung einer Ansparrücklage sei nur zulässig, soweit die Anschaffungskosten des betreffenden Wirtschaftsguts als angemessen angesehen werden könnten. Die Ansparabschreibung für den SUV wurde nicht beanstandet. Dies bestätigte der Bundesfinanzhof. Auch die durch Bildung einer Ansparabschreibung eintretende Gewinnminderung unterliegt der Angemessenheitsprüfung. Ansonsten würde der Zweck dieser Vorschrift unterlaufen.

Hinsichtlich der Frage, wann ein Aufwand als „unangemessen“ einzustufen sei, betont das Gericht, dass die Anschaffung eines teuren und schnellen Pkw nicht stets unangemessen in diesem Sinne ist, wenn die Benutzung eines repräsentativen Fahrzeugs für den Geschäftserfolg keine Bedeutung hat. Vielmehr ist die Bedeutung des Repräsentationsaufwands nur eine von mehreren Tatsachen, die im Einzelfall zu würdigen und gegeneinander abzuwägen sind.

Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass bei Betriebsausgaben, die auch die Privatsphäre berühren, stets darauf geachtet werden muss, dass diese einer Angemessenheitsprüfung unterliegen. Ggf. sollte im konkreten Fall nachgewiesen werden, aus welchen betrieblichen Gründen gerade ein solches Fahrzeug (oder anderes Wirtschaftsgut) für den Betrieb eine sinnvolle Anschaffung darstellt.

13 Keine Pflicht zur Vergabe lückenlos fortlaufender Rechnungsnummern bei Einnahmen-Überschussrechnung

Das Finanzgericht Köln hatte über einen in der Praxis häufig anzutreffenden Fall zu entscheiden. Es ging um einen Unternehmer, der den Gewinn seines Gewerbebetriebs zulässigerweise mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermittelte. Im Nachgang zu einer steuerlichen Außenprüfung kam es im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer 2011 und 2013 zum Streit über Gewinnhinzuschätzungen. Im Kern ging es um die Frage, ob die Buchführung formell und sachlich ordnungsgemäß war, insbesondere ob Ausgangsrechnungen eine ordnungsgemäße (fortlaufende) Rechnungsnummer enthalten müssen. Die vom Stpfl. erstellten Ausgangsrechnungen enthielten eine eindeutige und einmalig vergebene Nummer, jedoch bezogen auf die vorhergehende Rechnung keine fortlaufende (numerisch um 1 oder eine andere feste Zahl erhöhte) Zahlenangabe. Die Nummer wurde vielmehr computergestützt durch eine Kombination aus Geburtsdatum des Kunden und

Rechnungsdatum erzeugt. Die Rechnungsbeträge wurden vom Stpfl. ganz überwiegend über die benannten Girokonten vereinnahmt; unter 2 % des Gesamtumsatzes wurden in bar vereinnahmt. Für in bar vereinnahmte Beträge erteilte der Stpfl. Quittungen.

Die Betriebsprüfung sichtete – neben anderen unstrittigen Prüfungsfeststellungen – auch die Rechnungen sowie die auf den Erlöskonten verbuchten Beträge. Konkrete Anhaltspunkte für nicht erfasste Einnahmen stellte die Betriebsprüfung nicht fest. Auf Grund der bloßen Angabe von Buchungsnummern auf den Rechnungen bei gleichzeitigem Fehlen eines lückenlosen numerischen Systems von Rechnungsnummern vertrat die Betriebsprüfung die Auffassung, dass die Buchführung nicht ordnungsgemäß sei und dieser auch sachlich schwerwiegende Fehler eine Hinzuschätzung rechtfertige. Auch bei einer Gewinnermittlung durch Überschussrechnung setze das Gesetz eine Einzelaufzeichnung der Einnahmen voraus. Nur bei Vorlage geordneter und vollständiger Belege verdiene die Überschussrechnung das Vertrauen. Bei der Einnahmen-Überschussrechnung gälten auch die Aufzeichnungspflichten des Umsatzsteuergesetzes. Der Grundsatz der Einzelaufzeichnung sehe die Vergabe einer (fortlaufenden) Rechnungsnummer vor, um die Vollständigkeit kontrollieren zu können. Eine ausdrückliche Rechnungsnummer enthielten die Rechnungen im Streitfall jedoch nicht. Die Buchungsnummer entspreche diesen Anforderungen auch nicht, weshalb in jedem Streitjahr als griffweise bemessener (Un-)Sicherheitszuschlag eine Gewinnerhöhung von jeweils 4 000 € vorzunehmen sei.

Das Finanzgericht Köln entschied jedoch mit Urteil vom 7.12.2017 (Aktenzeichen 15 K 1122/16), dass eine gesetzlich konkretisierte Pflicht zur Vergabe einer nicht bloß einmaligen, sondern zudem (z.B. numerisch) fortlaufenden lückenlosen Rechnungsnummer sich aus den umsatzsteuerlichen Vorschriften zur Aufzeichnungspflicht sowie aus den Ordnungsvorschriften der Abgabenordnung für die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung nicht herleiten lässt. Dies alleine berechtigt nicht zur Erhöhung des Gewinns durch Schätzung eines Unsicherheitszuschlags. Auch aus den umsatzsteuerlichen Vorschriften kann keine Vergabe einer lückenlosen fortlaufenden Rechnungsnummer für ertragsteuerliche Zwecke hergeleitet werden.

Im Streitfall ergaben sich insbesondere auch keine sonstigen Anhaltspunkte, die eine Hinzuschätzung hätten gerechtfertigt erscheinen lassen. Die in der Betriebsprüfung vorgelegten Aufzeichnungen (Rechnungen, Kontoauszüge, Buchungsunterlagen, Quittungen über Bareinnahmen) waren geordnet und nicht erkennbar unvollständig. Konkrete Anhaltspunkte für nicht oder falsch erfasste Betriebseinnahmen, fehlende Rechnungsstellung, fehlende Vorlage erteilter Rechnungen oder ungeklärte Zuflüsse auf dem Girokonto oder in bar hat die Betriebsprüfung nicht benannt und sind auch vom Gericht nicht feststellbar. Konkrete Feststellungen zu Fehlern in den Buchungsnummern, z.B. doppelt oder nicht vergebene Buchungsnummern, lagen ebenso nicht vor. Es lagen auch (unabhängig von der Frage, ob allein dies zur Hinzuschätzung berechtigen würde) keine Verprobungen durch Geldverkehrsrechnung, Vermögenszuwachsrechnung oder (internen/externen) Betriebsvergleich vor, die Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der vom Stpfl. gemachten Angaben bieten.

Hinweis:

Essenziell bei einer Einnahmen-Überschussrechnung ist die Möglichkeit der Vorlage geordneter und vollständiger Belege. Nach der Rechtsprechung rechtfertigen auch Lücken in den Rechnungsnummern nur im Ausnahmefall eine Hinzuschätzung zum Gewinn. Dennoch sollte eine Übersicht über die vergebenen Rechnungsnummern erstellt werden bzw. bei Lücken im Nummernsystem z.B. wegen Stornierungen oder Eingabefehlern die Lücke und der Grund für deren Entstehung dokumentiert werden.

Nutzung möglich?

Mittels eines häuslichen Arbeitszimmers wird nach wie vor versucht, Steuern zu sparen. So auch in folgendem Fall vor dem Finanzgericht Rheinland-Pfalz. Im Streitfall betrieb der Stpfl. eine Photovoltaikanlage auf dem eigenen Haus. Er machte nun ein steuerliches Arbeitszimmer für diese Tätigkeit geltend. Das Finanzgericht stellt in dem Urteil vom 25.1.2018 (Aktenzeichen 6 K 2234/17) fest, dass grundsätzlich die auf das Arbeitszimmer entfallenden Aufwendungen bis zum Höchstbetrag von 1 250 € berücksichtigt werden können, wenn das Arbeitszimmer nahezu ausschließlich für Arbeiten im Zusammenhang mit einer Photovoltaikanlage genutzt wird. Allerdings machte das Gericht sodann eine wesentliche Einschränkung, die letztlich im Streitfall auch zur Versagung des Betriebsausgabenabzugs führte:

Bei einer extrem geringen betrieblichen Nutzung sei bereits eine minimale anderweitige Nutzung des Raums schädlich.

Vorliegend war bei einer angekündigten Ortsbesichtigung festgestellt worden, dass der streitbefangene Raum dem Typus des Arbeitszimmers entsprach. Das Finanzamt machte nun geltend, dass im vorliegenden Fall, also für die Tätigkeit des Betriebs der Photovoltaikanlage, ein Arbeitszimmer nicht erforderlich sei. Das Finanzgericht verwarf aber dieses Argument. Die Erforderlichkeit des Arbeitszimmers für die betriebliche/berufliche Tätigkeit ist nicht Tatbestandsmerkmal für die Abzugsfähigkeit.

Allerdings sei – wie schon erwähnt – in Anbetracht der äußerst geringfügigen betrieblichen Nutzung des Arbeitszimmers bereits eine private Nutzung in allergeringstem Umfang schädlich. Auf Grund der Erfahrung eines nicht an der Entscheidung mitwirkenden Senatsmitglieds“ betrage der Verwaltungsaufwand maximal zwei Stunden im Jahr, so das Gericht.

Dem Vortrag der Stpfl., das Zimmer werde in keiner Weise privat genutzt, schenkte das Finanzgericht keinen Glauben. Entscheidend wie kurios war letztlich, dass sich – nach dem Ergebnis der (angekündigten) Besichtigung – ein leerstehender und somit nicht betrieblich genutzter Spiegelschrank in dem Arbeitszimmer vorgefunden wurde. Daher lag in nicht unerheblichem Umfang eine private Mitbenutzung vor. Auf Grund der gemischten Nutzung versagte das Gericht die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen im Streitfall insgesamt.

Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass bei nur ganz geringer betrieblicher bzw. beruflicher Nutzung die steuerliche Anerkennung eines häuslichen Arbeitszimmers zwar theoretisch möglich ist, aber an der Maßgabe, dass dann eine auch nur sehr geringfügige private Mitbenutzung schädlich ist, der Abzug der Aufwendungen insgesamt regelmäßig scheitern dürfte.

15 Einnahmen-Überschussrechnung: Ansatz von Ausgaben im Fälligkeitszeitpunkt bei Lastschriftverfahren

Immer wieder ist die Frage strittig, in welchem Veranlagungsjahr bei einer Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung geleistete Umsatzsteuer-Vorauszahlungen, die um den Jahreswechsel herum geleistet werden, anzusetzen sind. Strittig war im vom Finanzgericht Köln nun mit Urteil vom 9.11.2017 (Aktenzeichen 11 K 188/17) entschiedenen Verfahren die Abziehbarkeit einer Umsatzsteuervorauszahlung für den Monat November 2013. Vorliegend erfolgte eine Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung. Der Stpfl. hatte dem Finanzamt für Umsatzsteuervorauszahlungen ein Lastschriftmandat für sein Girokonto erteilt. Die Umsatzsteuervorauszahlung für den Kalendermonat November 2013 wurde auf Grund dieses Lastschriftmandates durch das Finanzamt am 17.1.2014 vom Konto des Stpfl. abgebucht. Die Vorauszahlung war auf Grund Dauerfristverlängerung am 10.1.2014 (Freitag) fällig. Das Girokonto des Stpfl. wies zum Fälligkeitszeitpunkt der Vorauszahlung eine ausreichende Deckung auf. Der Stpfl. be-

rücksichtigte die Umsatzsteuervorauszahlung für November 2013 in seiner Gewinnermittlung für 2014 als Betriebsausgabe. Dem folgte das Finanzamt im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung nicht und erhöhte den steuerlichen Gewinn entsprechend. Die Vorauszahlung sei bereits im Jahr 2013 und nicht erst in 2014 zu berücksichtigen.

Diese Sichtweise hat das Finanzgericht bestätigt. Es führt aus:

- Nach dem im Rahmen der Einnahmen-Überschussrechnung anzuwendenden Zufluss-/Abflussprinzip sind Ausgaben grundsätzlich in dem Kalenderjahr anzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Ausnahmsweise gilt eine periodengerechte Berücksichtigung für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben, die beim Stpfl. kurze Zeit vor oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, abgeflossen sind, als in diesem Kalenderjahr angefallen. Umsatzsteuervorauszahlungen stellen regelmäßig wiederkehrende Ausgaben dar.
- Die Umsatzsteuervorauszahlung für November 2013 war unter Berücksichtigung der Dauerfristverlängerung am 10.1.2014 (Freitag) und damit kurz nach dem Ende des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehört, fällig geworden und abgeflossen. Als „kurze Zeit“ gilt nach der Rechtsprechung ein Zeitraum von bis zu zehn Tagen.
- Die Umsatzsteuervorauszahlung für November 2013 ist vorliegend außerdem kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres abgeflossen. Die tatsächliche Belastung auf dem Konto des Stpfl. erfolgte zwar unstreitig außerhalb des Zehntageszeitraums. Die tatsächliche Kontobelastung ist aber für den Abfluss nicht entscheidend.
- Bei einer Zahlung im Lastschriftverfahren liegt der Abfluss im steuerlichen Sinne bereits dann vor, wenn der Stpfl. durch die Erteilung der Einzugsermächtigung und Vorsorge für eine ausreichende Deckung seines Girokontos alles in seiner Macht Stehende getan hat, um die Zahlung der Steuerschuld zum Zeitpunkt der Fälligkeit zu gewährleisten. Wann der Leistungserfolg eintritt, ist unerheblich. Dies entspricht der eindeutigen gesetzlichen Regelung in der Abgabenordnung, nach der bei Vorliegen einer Einzugsermächtigung die Zahlung – unabhängig vom Zeitpunkt der Gutschrift beim Zahlungsempfänger – bereits am Fälligkeitstag als entrichtet gilt.

Hinweis:

Die zeitlich richtige Erfassung ist unter verfahrensrechtlicher Sicht zu beachten, da bei einer zu späten Erfassung die Korrektur des Vorjahres möglicherweise nicht mehr möglich ist.

Für Personengesellschaften

16 **Buchwertübertragung zwischen Schwester-Personengesellschaften mittels § 6b EStG**

Die Finanzverwaltung lässt nach aktuellem Recht eine unmittelbare Buchwertübertragung zwischen beteiligungsidentischen Schwester-Personengesellschaften nicht zu. Ob die bestehenden gesetzlichen Rahmenbedingungen tatsächlich so auszulegen sind, ist strittig und wird derzeit vom Bundesfinanzhof in entsprechenden, anhängigen Verfahren geklärt. In der Praxis hilft nicht selten eine ausweichende Gestaltung durch Nutzung der besonderen Gewinnübertragungsvorschrift des § 6b EStG. Diese Vorschrift erlaubt unter bestimmten Bedingungen bei Grundstücken und auch Beteiligungen die Übertragung eines realisierten Veräußerungsgewinns

auf bestimmte neu angeschaffte Wirtschaftsgüter, so dass sich die Anschaffungskosten des angeschafften Wirtschaftsguts um die aufgedeckten stillen Reserven mindern und die Besteuerung der vorhandenen stillen Reserven im Ergebnis aufgeschoben wird. Diese Vorschrift ist jedoch gesellschafterbezogen anzuwenden. Die Übertragung von entsprechend begünstigten Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwester-Personengesellschaften kann nun so ausgestaltet werden, dass das Wirtschaftsgut zwischen den Schwester-Personengesellschaften verkauft wird, hinsichtlich des entstehenden Gewinns eine Rücklage nach § 6b EStG gebildet und diese Rücklage auf die Schwester-Personengesellschaft übertragen und dort mit den entstehenden Anschaffungskosten dieses Wirtschaftsguts verrechnet wird. Im Ergebnis wird dann das Wirtschaftsgut steuerlich erfolgsneutral übertragen.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 9.11.2017 (Aktenzeichen IV R 19/14) diese Vorgehensweise bestätigt. Im Urteilsfall handelte es sich um eine Kapitalgesellschaftsbeteiligung, die auf eine Schwester-Personengesellschaft übertragen wurde.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof bestätigt mithin die Möglichkeit der gewinnneutralen Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwester-Personengesellschaften mittels Einsatz von § 6b EStG, soweit der Veräußerungsgewinn und die Anschaffungskosten auf die gleichen Mitunternehmer entfallen. Stets ist aber sorgfältig zu prüfen, ob bei der Ermittlung des steuerlichen Buchwerts des übertragenen Wirtschaftsguts in früheren Jahren vorgenommene Teilwertabschreibungen nun zu einer Wertaufholung führen. Insoweit mindert sich der Betrag der steuerneutral übertragbaren stillen Reserven.

17 Erbringung von Steuerberatungsleistungen durch Gesellschafter – Bilanzierung in der Sonderbilanz

Die Besteuerung der Gesellschafter einer Personengesellschaft, welche steuerlich als Mitunternehmer bezeichnet werden, wird konzeptionell so ausgestaltet, dass diese weitgehend einem vergleichbar unternehmerisch tätigen Einzelunternehmer gleichgestellt werden. Dies hat insbesondere zur Konsequenz, dass Leistungsbeziehungen zwischen der Personengesellschaft und dem Gesellschafter, welche zivilrechtlich bestehen können, steuerlich nicht anerkannt werden. Dies gilt für Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat – sog. Sondervergütungen. Insoweit ist unerheblich, ob diese auf einer schuldrechtlichen Leistungsbeziehung beruhen oder als Gewinn vorab vereinbart wurden. Folge ist, dass diese Sondervergütungen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, die der Gesellschafter aus der Beteiligung an der Personengesellschaft bezieht, zählen und damit auch der Gewerbesteuer unterliegen.

Die Qualifizierung solcher Vergütungen als Sondervergütungen und damit Gewinnbestandteil der Personengesellschaft erfolgt auch dann, wenn diese Tätigkeiten im Rahmen eines anderen Gewerbebetriebs oder einer freiberuflichen Tätigkeit des Gesellschafters erbracht und insoweit steuerlich bereits erfasst wurden. So wird z.B. das Honorar eines freiberuflich tätigen Steuerberaters, das dieser für Beratungsleistungen von einer Kommanditgesellschaft, an der er als Kommanditist (Mitunternehmer) beteiligt ist, erhält, als Sondervergütung eingestuft. Dies gilt ungeachtet der Frage, ob die Leistung ihre zivilrechtliche Grundlage im Gesellschaftsverhältnis oder in einem daneben bestehenden schuldrechtlichen Rechtsverhältnis (Geschäftsbesorgungsvertrag) hat. Insoweit liegen beim Gesellschafter Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor und keine freiberuflichen Einkünfte.

Der Bundesfinanzhof hatte sich nun in dem Urteil vom 21.12.2017 (Aktenzeichen IV R 44/14) mit der bilanziellen Abbildung einer solchen Leistungsbeziehung auseinandersetzt. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Vergütung für die Erstellung des Jahresabschlusses als Sondervergütung einzustufen sei und, da für

Sondervergütungen eine sog. korrespondierende Bilanzierung gilt, entsprechend der Rückstellung in der Gesamthandsbilanz der Gesellschaft eine entsprechend hohe Forderung in der steuerlichen Sonderbilanz des Gesellschafters einzustellen sei. Korrespondierende Bilanzierung bedeutet, dass den Ansätzen in der Gesamthandsbilanz der Gesellschaft entsprechende Posten in der steuerlichen Sonderbilanz des Gesellschafters folgen.

Der Bundesfinanzhof bestätigte diese Auffassung. Insbesondere ist insoweit unerheblich, dass die Leistungen des Gesellschafters erst im Folgejahr erbracht werden und bei Anwendung der üblichen Bilanzierungsgrundsätzen auch erst im Folgejahr bei diesem realisiert und auszuweisen wären. Entscheidender Ausgangspunkt ist die Rückstellung für Jahresabschlusskosten in der Gesamthandsbilanz der Gesellschaft. Wird die Leistung als Sondervergütung eingestuft, so erfolgt ein zeitlich korrespondierender Ausweis in der Sonderbilanz des Gesellschafters, so dass im Ergebnis der Aufwand der Gesellschaft steuerlich wieder neutralisiert wird und mithin sich das steuerliche Ergebnis nicht um diese Sondervergütung mindert.

Hinweis:

Im Ergebnis führt bereits die Passivierung einer Rückstellung in der Gesamthands(Steuer-)Bilanz der Personengesellschaft im Anwendungsbereich der Sondervergütungen zum Ausweis einer korrespondierenden Forderung in der Sonderbilanz des Gesellschafters. Entsprechend wird die Vergütung für die vom Gesellschafter erbrachte Leistung aus der Gewinnermittlung seiner freiberuflichen Tätigkeit herausgerechnet. Konsequenterweise müsste dann auch der mit der Tätigkeit des Gesellschafters bei ihm verbundene Aufwand in der Sonderbilanz (als Rückstellung) berücksichtigt werden. Dies verdeutlicht, dass eine enge Absprache zwischen Gesellschaft und Gesellschafter hinsichtlich der steuerlichen Erfassung erfolgen muss, um sicherzustellen, dass Erträge richtig und auch nur einmal steuerlich erfasst werden.

18 Nutzung eines in der Gesamthandsbilanz gebildeten Investitionsabzugsbetrags auch bei Investition durch einen Gesellschafter

Der Bundesfinanzhof hat mit Beschluss vom 15.11.2017 (Aktenzeichen VI R 44/16) die Flexibilität der Personengesellschaften bei der Nutzung einer Ansparabschreibung bestätigt. Ein Investitionsabzugsbetrag kann – unter bestimmten Voraussetzungen, insbesondere bei Beachtung bestimmter Größenkriterien für den Betrieb – gewinnmindernd gebildet werden in Höhe von 40 % der Anschaffungskosten zukünftiger Investitionen. Der Investitionsabzugsbetrag ist im Jahr der Investition, welche spätestens im dritten Jahr nach Bildung zu erfolgen hat, ertragswirksam wieder aufzulösen. In gleicher Höhe können zudem die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd herabgesetzt werden. Im Ergebnis wird hiermit ein Vorziehen der steuermindernden Abschreibungen und damit ein Liquiditätseffekt erreicht. Das Gericht stellt heraus:

- Eine begünstigte Investition liegt auch dann vor, wenn bei einer Personengesellschaft der Investitionsabzugsbetrag vom Gesamthandsgewinn abgezogen wurde und die geplante Investition später (innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums) von einem ihrer Gesellschafter vorgenommen und in dessen Sonderbetriebsvermögen aktiviert wird.
- Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung ist der in Anspruch genommene Investitionsabzugsbetrag in einem solchen Fall dem Sonderbetriebsgewinn des investierenden Gesellschafters außerbilanziell hinzuzurechnen. Damit soll eine richtige personenbezogene Zuordnung sichergestellt werden.

Streitig war, ob ein im Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft gebildeter Investitionsabzugsbetrag rückwirkend gewinnerhöhend aufzulösen ist, wenn die Investition nicht im Gesamthandsvermögen der Gesellschaft, sondern im Sonderbetriebsvermögen eines ihrer Gesellschafter getätigt wird.

Der Bundesfinanzhof lässt eine Nutzung des im Gesamthandsbereich gebildeten

Investitionsabzugsbetrags für die Investition durch den Gesellschafter selber, welche steuerlich in einer Sonderbilanz für den Gesellschafter zu zeigen ist, zu. Die gesetzliche Vorschrift stellt als betriebsbezogene Förderung auf die Personengesellschaft selber ab. Daher ist die steuerliche Abgrenzung der Personengesellschaft maßgebend, welche auch das Sonderbetriebsvermögen umfasst. Dies zeigt sich auch darin, dass hinsichtlich der Voraussetzungen für die gewinnmindernde Bildung eines Investitionsabzugsbetrags in Form der Größenmerkmale (Betriebsvermögen höchstens 235 000 € bzw. bei Gewinnermittlung mittels Einnahmen-Überschussrechnung: Gewinn maximal 100 000 €) sowohl die Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft als auch eventuell vorhandenes steuerliches Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter einzubeziehen ist.

Hinweis:

Die betriebsbezogene Betrachtung bei Mitunternehmerschaften hat also positive und negative Folgen. Einerseits ist das Sonderbetriebsvermögen auch in die Prüfung der Größenmerkmale mit einzubeziehen, andererseits besteht eine Flexibilität hinsichtlich der Inanspruchnahme gebildeter Investitionsabzugsbeträge zwischen Gesamthandsvermögen und Sonderbetriebsvermögen. In letzteren Fällen ist allerdings im Rahmen der Gewinnverteilung dafür Sorge zu tragen, dass eine richtige personenbezogene Zuordnung der Aufwendungen/Erträge erfolgt.

19 Sachliche Verflechtung durch Überlassung von Büroräumen

Ist ein Stpfl. Alleingesellschafter einer GmbH (Betriebskapitalgesellschaft) und verpachtet er seiner GmbH eine **wesentliche Betriebsgrundlage** (z.B. das Grundstück, auf dem sich die Fabrik befindet, sog. sachliche Verflechtung) so liegt eine steuerliche Betriebsaufspaltung vor. Die für die Betriebskapitalgesellschaft wesentliche Betriebsgrundlage wird Betriebsvermögen des sog. Besitzunternehmens. Personelle Verflechtung kann im Regelfall durch eine Beteiligungsidentität hergestellt werden.

Konsequenz daraus ist, dass die verpachtete wesentliche Betriebsgrundlage steuerlich nicht als Privatvermögen, sondern als Betriebsvermögen eingestuft wird. Deshalb werden aus der Verpachtung ebenfalls gewerbliche Einkünfte erzielt und nicht etwa solche aus Vermietung und Verpachtung. Zudem unterliegen die hieraus erzielten Pachteinahmen der Gewerbesteuer.

Entscheidend ist nun die Frage der **Abgrenzung** einer wesentlichen Betriebsgrundlage. Dies ist ohne Zweifel eine für den Produktionsbetrieb der Betriebsgesellschaft wichtige Maschine oder z.B. eine Produktionshalle. Die Rechtsprechung legt diesen gesetzlich nicht definierten Begriff der „wesentlichen Betriebsgrundlage“ allerdings weit aus. Aktuell hat der Bundesfinanzhof mit dem Urteil vom 29.11.2017 (Aktenzeichen X R 34/15) bestätigt, dass

- auch Büroräume im Regelfall als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen sind. Dies gilt nicht nur für ganze Bürogebäude bzw. Miteigentumsanteile an Bürogebäuden, sondern auch für eine Büroetage und selbst für einen Büroraum in einem ansonsten zu eigenen Wohnzwecken genutzten Einfamilienhaus („häusliches Arbeitszimmer“), wenn sich dort der Mittelpunkt der Geschäftsleitung der Betriebs-Kapitalgesellschaft befindet.
- Eine zu einer Betriebsaufspaltung führende sachliche Verflechtung ist auch dann anzunehmen, wenn die wesentliche Betriebsgrundlage, die ein Gesellschafter einer Betriebs-Kapitalgesellschaft überlässt, zwar nicht im Eigentum des Gesellschafters steht, er sie aber aus eigenem Recht nutzen kann und zur Nutzungsüberlassung berechtigt ist.

Wenn entweder die sachliche oder die personelle Verflechtung zwischen dem Besitzunternehmen und der Betriebskapitalgesellschaft wegfällt, hört die steuerliche Betriebsaufspaltung auf zu existieren mit der Folge, dass stille Reserven in den bislang an die Betriebsgesellschaft verpachteten Wirtschaftsgütern aufzudecken und

zu versteuern sind. Dies ist materiell besonders relevant, wenn Grundstücke bzw. Grundstücksteile betroffen sind.

Insoweit hat der Bundesfinanzhof in dem angesprochenen Urteil bestätigt, dass eine Versteuerung der stillen Reserven zunächst unterbleiben kann, wenn im Falle der Beendigung der Betriebsaufspaltung die Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung **im Ganzen** vorliegen.

Hinweis:

Später sind die stillen Reserven dann dennoch zu versteuern. Durch die Betriebsverpachtung wird dies nur aufgeschoben. Derartige Fälle bedürfen in der Praxis zwingend einer steuerlichen Beratung. Nicht nur, dass in der Praxis das Vorhandensein einer steuerlichen Betriebsaufspaltung vielfach nicht oder zu spät erkannt wird, sondern auch jedwede Veränderung einer solchen Struktur muss auf steuerliche Konsequenzen hin überprüft werden.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

20 Für Rentner und Pensionäre mit Kapitaleinkünften kann ein Antrag auf Günstigerprüfung sinnvoll sein

Kapitaleinkünfte werden nach derzeitigem Recht durch Steuereinbehalt an der Quelle mit 25 % belastet. Die Steuerschuld ist für diese Einkünfte damit abgegolten und ein Einbezug in die Einkommensteuerveranlagung erfolgt nicht mehr (Abgeltungsteuer).

Bei Rentnern und Pensionären kann jedoch eine Günstigerprüfung, also ein Antrag auf Einbezug der Kapitaleinkünfte in die Einkommensteuerveranlagung angezeigt sein. Zum einen liegt der anzuwendende persönliche Steuersatz bei Rentnern nicht selten unter dem Abgeltungsteuersatz von 25 %. Zum anderen ist es so, dass Renten durch die Besteuerung mit dem Ertragsanteil und Pensionen durch den Versorgungsfreibetrag begünstigt sind. Die übrigen Alterseinkünfte werden grundsätzlich über die Berücksichtigung des Altersentlastungsbetrags begünstigt besteuert. Der Altersentlastungsbetrag berechnet sich auf Basis der in der Einkommensteuerveranlagung berücksichtigten Einkünfte. Der Abgeltungsteuer unterliegende Kapitaleinkünfte gehen in diese Größe aber nicht ein, wohingegen Kapitaleinkünfte, die auf Antrag in die Einkommensteuerveranlagung einbezogen werden, diese Größe erhöhen und damit auch zur Ausschöpfung des maximalen Altersentlastungsbetrags dienen können.

Hinweis:

Allerdings ist der Altersentlastungsbetrag gesetzlich nach oben beschränkt, so dass eine Antragsveranlagung nur bis zu einer bestimmten Einkommenshöhe vorteilhaft ist. Daher sollte diese Frage für den Einzelfall unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geklärt werden.

21 Einlösung von Xetra-Gold-Inhaberschuldverschreibungen ist nicht steuerbar

Der Bundesfinanzhof stellt mit Urteil v. 6.2.2018 (Aktenzeichen IX R 33/17) klar, dass die schlichte Einlösung von Xetra-Gold-Inhaberschuldverschreibungen, die dem Inhaber ein Recht auf die Auslieferung von Gold gewähren, nicht der Einkommensteuer unterliegt.

Bei Xetra-Gold-Inhaberschuldverschreibungen handelt es sich um börsenfähige Wertpapiere. Diese gewähren dem Inhaber das Recht auf Auslieferung eines Gramms Gold, das jederzeit unter Einhaltung einer Lieferfrist von zehn Tagen gegenüber der Bank geltend gemacht werden kann. Daneben besteht die Möglichkeit, die Wertpapiere an der Börse zu handeln. Zur Besicherung und Erfüllbarkeit der

Auslieferungsansprüche war die Inhaberschuldverschreibung jederzeit durch physisch eingelagertes Gold zu mindestens 95 % gedeckt.

Im Streitfall erwarb der Stpfl. Xetra-Gold-Inhaberschuldverschreibungen und ließ sich das verbriefte Gold innerhalb eines Jahres nach dem Erwerb physisch aushändigen und lagerte dieses dann in einem Bankschließfach. Das Finanzamt besteuerte die Wertsteigerung im Zeitraum zwischen dem Erwerb der Xetra-Gold-Inhaberschuldverschreibungen und der Auslieferung des physischen Goldes als Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften. Diese Ansicht verwarf der Bundesfinanzhof.

Durch die Einlösung mit Auslieferung des physischen Goldes erfolgte keine Veräußerung. Es fehlte an der entgeltlichen Übertragung der angeschafften Xetra-Gold-Inhaberschuldverschreibungen, weil die Stpfl. lediglich ihren verbrieften Anspruch auf Lieferung des Goldes eingelöst und gegen Rückgabe der Inhaberschuldverschreibungen ihr Gold empfangen haben. Hierdurch hat sich ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht gesteigert, da sie auch danach das Risiko eines fallenden Goldpreises trugen. Das ausgelieferte Gold befand sich im Eigentum der Stpfl. und wurde in ihrem Bankdepot verwahrt. Eine Veräußerung des gelieferten Goldes hat nicht stattgefunden.

Hinweis:

Die zwischen dem Erwerb der Xetra-Gold-Inhaberschuldverschreibungen und der Auslieferung physischen Goldes eingetretenen Wertsteigerungen führten auch nicht zu steuerbaren Einkünften aus Kapitalvermögen, da die Schuldverschreibungen keine Kapitalforderungen verbrieften, sondern Ansprüche auf die Lieferung physischen Goldes. Dagegen liegt ein privates Veräußerungsgeschäft vor, wenn innerhalb der Jahresfrist die Xetra-Gold-Inhaberschuldverschreibungen verkauft werden.

22 Aktuelle Hinweise der Finanzverwaltung zur Abgeltungsteuer

Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben vom 12.4.2018 (Aktenzeichen IV C 1 – S 2252/08/10004 :21) ihr Anwendungsschreiben zur Abgeltungsteuer punktuell ergänzt bzw. korrigiert. Teilweise wird aktuelle Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs anerkannt. Herauszuheben sind folgende Aspekte:

- **Nutzungsersatz bei Rückabwicklung von Darlehensverträgen und auf rückerstattete Kreditbearbeitungsgebühren sowie gezahlte Prozess- und Verzugszinsen:**
Zahlen Kreditinstitute einen Nutzungsersatz auf rückerstattete Kreditbearbeitungsgebühren oder erhält ein Kreditnehmer aus der Rückabwicklung eines Darlehensvertrags einen Nutzungsersatz für die von ihm an den Darlehensgeber erbrachten Leistungen, handelt es sich um einkommensteuerpflichtige Kapitalerträge. Das Kreditinstitut muss Kapitalertragsteuer einbehalten. Dies gilt entsprechend für Prozess- oder Verzugszinsen sowie geleisteten Nutzungsersatz in anderen Fällen (z.B. Zinsen auf erstattete Kontoführungsgebühren).
- **Verfall von Optionen:**
Lässt der Inhaber einer Option diese am Ende der Laufzeit verfallen, sind die für den Erwerb der Option entstandenen Aufwendungen als Verlust bei den Kapitalerträgen anzusetzen. Dies gilt auch, wenn die Option vorzeitig durch Erreichen eines Schwellenwerts verfällt (Option mit Knock-out-Charakter). Dies gilt sowohl für Kauf- als auch für Verkaufsoptionen.
- **Verkauf einer Zinsbegrenzungsvereinbarung (Stillhalterposition):**
Die zu Vertragsbeginn vereinnahmte Prämie zählt zu den abgeltungsteuerpflichtigen Kapitalerträgen. Die vom Stillhalter einer derartigen Vereinbarung zu leistenden Ausgleichszahlungen entsprechen der Entrichtung eines Differenzausgleichs und sind als Verlust aus einem Termingeschäft zu berücksichtigen.
- Daneben erfolgen Hinweise zu einem **Barausgleich bei Anteilstausch** und zu

Kapitalerhöhungen.

Hinweis:

Zu beachten ist in der Praxis, dass aktuelle Rechtsprechung oder Äußerungen der Finanzverwaltung nicht immer beim Kapitalertragsteuerabzug der Banken berücksichtigt werden. Auch die von den Banken erstellten Ertragnisaufstellungen bzw. Aufstellungen mit den Informationen zum Ausfüllen der Steuererklärung sind nicht immer korrekt. Daher müssen diese Angaben im Einzelfall stets überprüft werden, um – soweit eine Erklärungspflicht besteht – richtige Angaben in der Steuererklärung zu machen. Insbesondere sind die Fälle zu beachten, bei denen die Kreditinstitute fälschlicherweise keinen Steuerabzug vornehmen und die Kapitalerträge daher grundsätzlich in die Steuererklärung aufzunehmen sind.

Für Hauseigentümer

23 Abzug von Schuldzinsen nach der Veräußerung eines Vermietungsobjektes

Schuldzinsen, die mit einem Vermietungsobjekt in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, können steuerlich als Werbungskosten berücksichtigt werden. Der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen einem Darlehen und einem Vermietungsobjekt wird entscheidend mit dem mit der Aufnahme des Darlehens verfolgten Zweck und der zweckentsprechenden Verwendung der Darlehensschuld begründet. Die Finanzierung kann dem Erwerb des Vermietungsobjektes, aber z.B. auch dessen Sanierung dienen. Ein einmal begründeter Veranlassungszusammenhang bleibt im Grundsatz auch dann bestehen, wenn die mit den Darlehensmitteln angeschaffte Immobilie veräußert wird. Dies gilt unabhängig davon, ob die Veräußerung der Immobilie innerhalb der zehnjährigen „Spekulationsfrist“ erfolgt und damit steuerlich erfasst wird oder nicht. Daher sind nachträgliche Schuldzinsen, die auf ein solches Darlehen entfallen, grundsätzlich auch nach einer Veräußerung der Immobilie weiter als (nachträgliche) Werbungskosten zu berücksichtigen.

Dieser Grundsatz erfährt allerdings eine wichtige Einschränkung. Der Veranlassungszusammenhang bleibt im Falle der Veräußerung der Immobilie nur insoweit erhalten, als der erzielte Veräußerungserlös nicht ausreicht, um das Darlehen zu tilgen. Es muss also aus dem erzielten Veräußerungserlös zunächst vorrangig das bestehende Darlehen getilgt werden. Erfolgt dies nicht, was dem Stpfl. grundsätzlich freisteht, so geht der Veranlassungszusammenhang des Darlehens mit den (ehemaligen) Vermietungseinkünften verloren und die Schuldzinsen können steuerlich nicht als nachträgliche Werbungskosten geltend gemacht werden.

Der Veranlassungszusammenhang zwischen einem Darlehen und der mit diesen Mitteln finanzierten Immobilie ist objektbezogen zu verstehen, wie der Bundesfinanzhof jüngst mit dem Urteil vom 6.12.2017 (Aktenzeichen IX R 4/17) betont hat. Im Urteilsfall hatte der Stpfl. – vereinfacht dargestellt – mehrere Immobilien. Eine dieser Immobilien wurde nun veräußert. Der Veräußerungserlös wurde nicht zur Tilgung der bestehenden Darlehen das veräußerte Objekt betreffend verwendet. Vielmehr blieb das Darlehen bestehen und der Stpfl. ordnete dieses einem anderen fremdfinanzierten Vermietungsobjekt zu und machte die Darlehenszinsen nun bei diesem Vermietungsobjekt geltend.

Diese Vorgehensweise verwarf der Bundesfinanzhof. Für die Abziehbarkeit von Schuldzinsen als Werbungskosten kommt es auf den wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem konkreten Vermietungsobjekt im Zeitpunkt ihres jeweiligen Entstehens an. Eine bloße gedankliche Zuweisung eines Darlehens durch den Stpfl. genügt nicht. Es steht nach der erstmaligen objektbezogenen Verwendung einer Darlehensvaluta zur Anschaffung eines Vermietungsobjektes auch nach dessen späterer Veräußerung nicht im Belieben des Stpfl., ungeachtet der objektiven Umstände

lediglich auf Grund einer bloßen Willensentscheidung diese Fremdmittel einem anderen Vermietungsobjekt zuzuordnen.

Hinweis:

Dieses Urteil verdeutlicht, dass auch die Berücksichtigung nachträglicher Schuldzinsen nach der Veräußerung eines Vermietungsobjekts in weiten Bereichen möglich ist. Dennoch bestehen bestimmte einschränkende Regeln, die dringend zu beachten sind.

24 Bauabzugsteuer bei Errichtung einer Photovoltaikanlage

Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass die Installation einer Photovoltaikanlage der Bauabzugsteuer unterliegt. Insoweit soll unerheblich sein, ob es sich um eine Aufdachanlage oder eine dachintegrierte Anlage handelt und ob diese bei Errichtung des Hauses oder erst später auf das Hausdach montiert wird. Für Fälle bis zum 31.12.2015 (Zeitpunkt der Entstehung der Bauabzugsteuer) wurde es jedoch nicht beanstandet, wenn ein Abzug der Bauabzugsteuer oder das Anfordern einer Freistellungsbescheinigung unterbleibt.

Diese Rechtsauffassung hat nun auch das Finanzgericht Düsseldorf mit Urteil vom 10.10.2017 (Aktenzeichen 10 K 1513/14 E) bestätigt. Im Urteilsfall war die Stpfl. im Bereich der Energie- und Haustechnik tätig. Zu ihren Tätigkeiten gehört auch die Lieferung und Montage von Photovoltaikanlagen in Form von Aufdachanlagen. Mit Schreiben aus 2014 teilte die Stpfl. mit, dass der abgeführte Abzugsbetrag mangels Vorliegens einer Bauleistung nicht gerechtfertigt sei und bat um einen rechtsbehelfsfähigen Bescheid. Das Finanzgericht bestätigte nun aber, dass Bauabzugsteuer einzubehalten und abzuführen ist. Das Aufstellen einer Photovoltaikanlage stelle eine Tätigkeit im Zusammenhang mit einem Bauwerk dar. Dass es sich bei der Anlage um eine Betriebsvorrichtung und nicht um einen Gebäudeteil handele, stehe dem nicht entgegen.

Hinweis:

Gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf ist nun unter dem Aktenzeichen I R 67/17 die Revision vor dem BFH anhängig, so dass die Rechtsfrage noch nicht endgültig geklärt ist.

Eine Steuerpflicht für die Bauabzugsteuer besteht immer dann, wenn eine Bauleistung gegenüber einem Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes erbracht wird. Abzugspflichtig ist dann der Leistungsempfänger. Die Abzugsverpflichtung besteht auch für Kleinunternehmer, pauschalversteuernde Land- und Forstwirte und Unternehmer, die ausschließlich steuerfreie Umsätze tätigen. Dazu gehört auch die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, von Gebäuden und Gebäudeteilen. Die Abzugsverpflichtung betrifft nur den unternehmerischen Bereich des Auftraggebers. Wird eine Bauleistung ausschließlich für den nichtunternehmerischen Bereich eines Unternehmers – z.B. das privat genutzte Wohnhaus – erbracht, findet der Steuerabzug nicht statt. Der Steuerabzug muss nicht vorgenommen werden, wenn die Gegenleistung im laufenden Kalenderjahr insgesamt die Freigrenze von 5 000 € bzw. 15 000 € voraussichtlich nicht übersteigen wird – wenn ausschließlich steuerfreie Vermietungsumsätze erbracht werden. Der Steuerabzug ist nicht vorzunehmen, wenn der Leistende (Auftragnehmer) dem Leistungsempfänger (Auftraggeber) eine im Zeitpunkt der Gegenleistung gültige Freistellungsbescheinigung vorlegt oder der Leistungsempfänger nicht mehr als zwei Wohnungen vermietet.

Hinweis:

Im Zweifel sollte stets von dem ausführenden Unternehmer eine Freistellungsbescheinigung eingeholt werden. Diese muss zwingend bei der Zahlung an den leistenden Unternehmer vorliegen. Dies gilt auch bereits für Abschlagszahlungen.

25 Ermäßigter Umsatzsteuersatz für das Legen eines Hauswasseranschlusses

Die Lieferung von Trinkwasser durch das Versorgungsunternehmen unterliegt nur dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 %, was für Privatpersonen einen günstigeren Bezug ermöglicht. Der Europäische Gerichtshof hatte entschieden, dass unter den Begriff „Lieferungen von Wasser“ auch das Legen eines Hausanschlusses samt Verlegung einer Leitung fällt, welche die Verbindung des Wasserverteilungsnetzes mit einem Grundstück ermöglicht. Dies deshalb, weil ohne den Hausanschluss dem Eigentümer oder Bewohner des Grundstücks kein Wasser bereitgestellt werden könne. Unerheblich sei auch, ob der Leistungsempfänger der Verlegung des Hausanschlusses identisch sei mit dem Leistungsempfänger der Wasserdieferungen. Die Steuersatzbegünstigung gilt daher z.B. auch dann, wenn der Hauswasseranschluss dem Vermieter eines Mietobjekts bereitgestellt wird. Nicht nur das erstmalige Legen eines Hausanschlusses, sondern auch Arbeiten zur Erneuerung oder zur Reduzierung von Wasseranschlüssen fallen unter den ermäßigten Steuersatz.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 7.2.2018 (Aktenzeichen XI R 17/17) entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung entschieden, dass unerheblich ist, ob die Leistung des Legens bzw. der Erneuerung des Hauswasseranschlusses von demselben Unternehmer erbracht wird, der das Wasser liefert. Die Finanzverwaltung vertrat dagegen bislang die Ansicht, dass der ermäßigte Steuersatz nur bei Legen des Hausanschlusses durch das Wasserversorgungsunternehmen möglich sein solle, da die Hauswasseranschlussleistung und die Wasserbereitstellung durch ein und denselben Unternehmer erfolgen müssen.

Hinweis:

Somit fallen auch die Leistungen eines Fremdunternehmens, welches also nicht die Wasserversorgung übernimmt, unter den ermäßigten Umsatzsteuersatz.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

26 Erwerb eigener Anteile durch die GmbH – Steuerliche Konsequenzen auf Seiten des veräußernden Gesellschafters

Der BFH hatte zu entscheiden, ob der Erwerb eigener Anteile durch die GmbH auf Seiten des veräußernden Gesellschafters auch unter der aktuellen Rechtslage als Veräußerung nach § 17 EStG einzustufen ist.

Dies vor dem Hintergrund, dass mit dem BilMoG für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 beginnen, die Bilanzierung eigener Anteile neu geregelt wurde. Das HGB sieht nun unabhängig von dem Zweck des Erwerbs der eigenen Anteile entsprechend dem wirtschaftlichen Gehalt des Rückkaufs als Auskehrung frei verfügbarer Rücklagen ausschließlich eine Verrechnung mit dem Eigenkapital vor. Bilanzuell wird also auf Seiten der erwerbenden GmbH kein Anschaffungsvorgang mehr gesehen; die eigenen Anteile werden handelsrechtlich nicht mehr als Wirtschaftsgut erfasst.

Die auf der Ebene der Gesellschaft anknüpfenden handelsrechtlichen Änderungen durch das BilMoG beinhalten nach dem BFH-Urteil vom 6.12.2017 (Aktenzeichen IX R 7/17, DStR 2018, 516) aber keine Neuregelung hinsichtlich der im Urteilsfall allein strittigen Frage der Behandlung auf der Gesellschafterebene. Der BFH bestätigt vielmehr auch die bereits von der Finanzverwaltung vertretene Ansicht, dass auch unter der aktuellen Rechtslage der entgeltliche Erwerb eigener Anteile durch die GmbH auf Seiten des veräußernden Gesellschafters ein Veräußerungsgeschäft

i.S.d. § 17 Abs. 1 EStG darstellt. Insoweit sei eine Trennung zwischen Gesellschafts- und Gesellschafterebene vorzunehmen. Eine mit der steuerrechtlichen Behandlung bei der Gesellschaft korrespondierende oder spiegelbildliche Behandlung auf der Gesellschafterebene dürfe nicht erfolgen.

Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass hinsichtlich der steuerlichen Konsequenzen des Erwerbs eigener Anteile durch die GmbH sorgfältig zwischen der Ebene der erwerbenden GmbH und der des veräußernden Gesellschafters zu trennen ist.

27 Übernahme einer Pensionsverpflichtung einer GmbH durch eine andere GmbH führt grundsätzlich zu keinem Zufluss von Einnahmen

Nicht zuletzt aus steuerlichen Gründen wurden in der Vergangenheit Gesellschafter-Geschäftsführern auch Pensionszusagen erteilt. Der steuerliche Vorteil liegt darin, dass der Aufbau der Pensionszusage während des Arbeitslebens des Geschäftsführers zu Gewinn- und damit Steuererminderungen bei der GmbH führt. Zu versteuernde Einnahmen beim Gesellschafter entstehen dagegen erst zeitlich später bei Bezug der Pensionszahlungen. Damit entsteht ein Steuerstundungseffekt ggf. über viele Jahrzehnte.

Problematisch sind solche Pensionszusagen an den Gesellschafter-Geschäftsführer aber dann, wenn ein Verkauf der GmbH-Anteile oder eine Umstrukturierung ansteht. In diesen Fällen besteht die Gefahr, dass eine Verfügung des Pensionsberechtigten über seine Ansprüche angenommen wird, was zu einer Versteuerung des erworbenen Pensionsanspruchs führt. Insoweit hat sich aber in der jüngeren Vergangenheit die BFH-Rspr. sehr positiv entwickelt. So bestätigt nun auch im jüngst veröffentlichten Urteil das FG Düsseldorf (vom 13.7.2017, Aktenzeichen 9 K 1804/16 E, EFG 2018, 299), dass die Übernahme der Pensionsverpflichtung einer GmbH durch eine andere GmbH als Entgelt für die Übertragung von Anlagevermögen grundsätzlich nicht zu einer Realisierung der Pensionsansprüche durch den Berechtigten führt.

Im Urteilsfall war der Stpfl. Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer der X-GmbH. Minderheitsgesellschafter war sein Sohn. Die GmbH zahlte ihm Versorgungsbezüge auf Grund einer Pensionszusage. Im Streitjahr 2012 wurden die Beratungsmandate und das Inventar der X-GmbH auf die GmbH-Neu übertragen. Der Mandantenstamm wurde mit 1 Mio. € brutto und das Inventar mit 100 000 € brutto bewertet. Der Gesamtkaufpreis wurde dementsprechend auf 1,1 Mio. € beziffert. Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer der GmbH-Neu war der Sohn des Stpfl. Die Begleichung des Kaufpreises erfolgte durch Übernahme der zivilrechtlich bestehenden Pensionsverpflichtung der veräußernden X-GmbH durch die GmbH-Neu. Da der Rentenbarwert der Verpflichtung den vereinbarten Kaufpreis überstieg, übernahm die GmbH-Neu nur einen Teil der Verpflichtung. Soweit die bestehende Pensionsverpflichtung den Kaufpreis überstieg, verblieb die Verpflichtung bei der X-GmbH. Sie war aber letztlich uneinbringlich. Die X-GmbH zahlte zuletzt für März 2012 eine Monatspension, die den Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit zugerechnet wurde. Die GmbH-Neu zahlte im Streitjahr an den Stpfl. wie vereinbart 7 777 € mtl. Diese Zahlungen wurden durch den Bekl. als Leibrente behandelt und nur mit ihrem Ertragsanteil der Besteuerung unterworfen.

Das Finanzamt wollte hingegen die „Übernahme“ der Pensionsverpflichtung durch die GmbH-Neu als Zufluss des gesamten Rentenbarwerts der Versorgungsrechte beim Stpfl. annehmen. Das FG verwarf diese Meinung des Finanzamts und entschied vielmehr, dass die Übernahme der Pensionsverpflichtung nicht zu einem Zufluss beim Stpfl. führe.

Der BFH kam in der neueren Rspr. (Urteil vom 18.8.2016, Aktenzeichen VI R 18/13, HFR 2016, 1067, und vom 18.8.2016, Aktenzeichen VI R 46/13, www.stotax-

[first.de](#)) zu dem Ergebnis, dass ohne das Wahlrecht, den Ablösungsbetrag alternativ an sich auszahlen zu lassen, der Anspruch des Arbeitnehmers auf die künftigen Pensionszahlungen nicht wirtschaftlich erfüllt war, mithin kein Zufluss bewirkt wurde. Dies gilt vorliegend für den Stpfl. erst recht. Er hatte zum einen kein derartiges Wahlrecht. Zum anderen kam es vorliegend auch, anders als in den zuvor beschriebenen Sachverhaltskonstellationen, zu keiner Zahlung. Eine Zahlung hätte mangels ausreichender Liquidität auch gar nicht bewirkt werden können. Der Übergang hat deshalb sozusagen „nur auf dem Papier“ stattgefunden. Daran ändert nichts, dass, wie der Bekl. zutreffend beschrieben hat, die Verpflichtung modifiziert übernommen wurde. Auch wenn man darin, wie das Finanzamt, eine gänzlich neue Verpflichtung der GmbH-Neu sehen wollte, führte dies nicht zu einem Zufluss des Rentenbarwertes der bestehenden Verpflichtung beim Stpfl.

Hinweis:

Nach der neueren Rspr. bieten sich Möglichkeiten, Pensionsverpflichtung aus einer GmbH heraus in eine andere Gesellschaft zu verlagern, ohne dass dies zu einem steuerpflichtigen Zufluss beim Pensionsberechtigten führt. Im Einzelfall sollte jedoch auf Grund der großen materiellen Bedeutung stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

28 Vorlage an EuGH: Steueraufschub auch bei Wegzug des Gesellschafters in die Schweiz?

Verlegt ein GmbH-Gesellschafter seinen Wohnsitz in das Ausland und ist damit nicht mehr in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, so erfolgt eine Besteuerung der bis dahin in den GmbH-Anteilen entstandenen Wertsteigerung. Ist der Stpfl. Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines EWR-Staats und unterliegt er nach der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht in einem dieser Staaten (Zuzugsstaat) einer der deutschen unbeschränkten Einkommensteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht, so ist die geschuldete Steuer zinslos und ohne Sicherheitsleistung zu stunden.

Das FG Baden-Württemberg hat mit Urteil vom 14.6.2017 (Aktenzeichen 2 K 2413/15, EFG 2018, 18) dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) die Frage vorgelegt, ob diese Stundungsregelung auch bei einem Wegzug in die Schweiz anzuwenden ist. Die Schweiz ist zwar kein EU-/EWR-Staat, jedoch existiert mit der Schweiz ein Freizügigkeitsabkommen, welches vergleichbare Rechte regelt, so dass die Überlegung naheliegt, dass die Stundungsregelung auch diesen Fall trifft.

Hinweis:

In vergleichbaren Fällen sollte geprüft werden, ob in Anbetracht des nun beim EuGH unter dem Aktenzeichen C-581/17 anhängigen Vorlagebeschlusses ebenfalls eine Stundung beantragt werden sollte.

29 Berücksichtigung einer zukünftigen Steuerbelastung bei den Wertfeststellungen für Zwecke der Erbschaftsteuer

Gehen GmbH-Anteile im Wege der Schenkung oder Erbschaft unentgeltlich über, so ist für steuerliche Zwecke eine Anteilsbewertung vorzunehmen. Da GmbH-Anteile nicht an der Börse gehandelt werden, existiert kein Marktwert, der herangezogen werden kann. Gesetzlich ist bestimmt, dass GmbH-Anteile mit dem gemeinen Wert anzusetzen sind. Konkret ist in einem ersten Schritt zu prüfen, ob dieser aus Verkäufen unter fremden Dritten, die weniger als ein Jahr zurückliegen, abgeleitet werden kann. Ist dies nicht möglich, so ist der gemeine Wert unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft oder einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode zu ermitteln. Dies kann das gesetzlich beschriebene vereinfachte Ertragswertverfahren sein, dies kann aber z.B. auch eine Bewertung nach dem IDW S1-Standard sein.

Stets ist allerdings eine Wertuntergrenze zu prüfen: Die Summe der gemeinen Werte der zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze abzüglich der zum Betriebsvermögen gehörenden Schulden und sonstigen Abzüge (Substanzwert) der Gesellschaft darf nicht unterschritten werden. Über eine solche Substanzwertermittlung hatte der BFH zu entscheiden. Es ging um eine GmbH, deren Vermögen nur aus dem ehemaligen Wohnhaus der verstorbenen Alleingesellschafterin der GmbH und Barmitteln bestand. Die Immobilie wurde für erbschaftsteuerliche Zwecke mit 857 226 € bewertet. Die Erbin machte nun geltend, dass eine Liquidation der Kapitalgesellschaft beabsichtigt sei und daher die bei der Liquidation anfallende Steuerbelastung mindernd bei der Ermittlung der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen sei.

Diese Sichtweise der Erbin lehnte der BFH mit Urteil vom 27.9.2017 (Aktenzeichen II R 15/15, DStR 2018, 343) ab. Die zukünftige ertragsteuerrechtliche Belastung auf Grund einer im Bewertungszeitpunkt lediglich beabsichtigten, aber noch nicht beschlossenen Liquidation der Kapitalgesellschaft ist bei der Ermittlung des Substanzwerts als Mindestwert nicht wertmindernd zu berücksichtigen. Steuern, die auf Grund der Liquidation und der damit zusammenhängenden Aufdeckung stiller Reserven entstehen könnten, sind im Bewertungszeitpunkt weder als Verbindlichkeiten noch als Rückstellungen in der Steuerbilanz auszuweisen. Dem Ausweis als Verbindlichkeiten steht entgegen, dass Steuern zu diesem Zeitpunkt noch nicht entstanden sind. Rückstellungen können nicht gebildet werden, weil zum Bewertungsstichtag das Entstehen nicht überwiegend wahrscheinlich ist. Bei einer im Bewertungszeitpunkt lediglich beabsichtigten Liquidation lässt sich noch nicht absehen, ob, wann und in welcher Höhe es zu einer tatsächlichen steuerlichen Belastung kommen wird.

Hinweis:

In solchen Konstellationen ist also eine frühzeitige Planung sinnvoll. Soll eine solche GmbH tatsächlich liquidiert werden, so ist dieser Vorgang frühzeitig einzuleiten und zwar noch zu Lebzeiten der Gesellschafter.

30 Berichtigung des steuerlichen Einlagenkontos bei fehlerhafter Feststellung?

In dem steuerlichen Einlagenkonto werden Zuzahlungen des Gesellschafters außerhalb des Nennkapitals, also z.B. Zuschüsse, verdeckte Einlagen oder freiwillige Zuzahlungen, festgehalten. Deren spätere Auskehrung ist steuerfrei. In der Praxis kommt es immer wieder zu fehlerhaften Feststellungen zum steuerlichen Einlagenkonto. Insbesondere werden Zugänge oftmals fehlerhaft nicht erfasst. Solche Fehler können später regelmäßig nicht korrigiert werden, so dass bei einer späteren Auskehrung dieser Beträge eine Steuerpflicht droht.

Das FG Münster hat nun in zwei Urteilen vom 13.10.2017 (Aktenzeichen 13 K 3113/16 F, EFG 2018, 11, und 13 K 1204/16 F, EFG 2018, 15) entschieden, dass in eng umgrenzten Fällen eine Korrektur der Feststellungen des Einlagenkontos möglich ist:

- Hat der Stpfl. eine Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagenkontos über 0 € abgegeben, kann ein auf 0 € lautender Feststellungsbescheid zugunsten des Stpfl. berichtigt werden, wenn sich die tatsächliche Höhe des steuerlichen Eigenkapitals zweifelsfrei aus der eingereichten Bilanz ergibt.
- Hat der Stpfl. keine Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagenkontos abgegeben, kann ein Feststellungsbescheid über 0 € nicht auf Grund eines Übernahmefehlers zugunsten des Stpfl. berichtigt werden. Ohne Vorliegen einer Feststellungserklärung ist nicht auszuschließen, dass die Behörde bei der Feststellung des steuerlichen Eigenkapitals auf 0 € eigene rechtliche Überlegungen angestellt hat.

Hinweis:

Bislang hat die Rspr. Korrekturen wegen offener Unrichtigkeit überwiegend abgelehnt. Daher muss nur dazu geraten werden, bei der Erklärung zur Feststellung des steuerlichen Einlagenkontos äußerst sorgfältig vorzugehen. Steht ein Bescheid noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, so können eventuelle Fehler korrigiert werden. Insbesondere ist zu beachten, dass ein Fehler nicht in einem späteren Jahr korrigiert werden kann, auch wenn sich dieser in dem fortgeschriebenen Bestand auswirkt.

31 Bewertung der Einlage wertgeminderter Beteiligungen i.S.d. § 17 EStG und nachträgliche Anschaffungskosten

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 17 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) spätestens bei Verkauf oder Liquidation der GmbH 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 und – unter Formulierung eines Bestandsschutzes für „Altfälle“ – wie folgt entschieden:

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) ist 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. Die bisherigen Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen können nunmehr nur noch im Rahmen der vom Gericht gewährten Übergangsregelung dann angewandt werden, wenn der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum Tag der Veröffentlichung dieses Urteils (d.h. bis zum 26.9.2017) geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist.

Vor diesem Hintergrund ist das BFH-Urteil vom 29.11.2017 (Aktenzeichen X R 8/16, DStR 2018, 719 = DStZ 2018, 327) zu sehen, das das Streitjahr 2001 und damit die bisherige Anerkennung nachträglicher Anschaffungskosten betrifft. Im Streitfall war der Kläger und Revisionsbeklagte ursprünglich alleiniger Gesellschafter und einziger Geschäftsführer der O-GmbH, einer operativ tätigen GmbH. Er gründete 1996 eine Verwaltungs-GmbH (V-GmbH) und verkaufte seine Beteiligung an der O-GmbH an diese V-GmbH. Daraus resultierte ein Verlust nach § 17 EStG i.H.v. rd. 20 Mio. DM, der auch der Besteuerung zu Grunde gelegt wurde. Zur Finanzierung des Kaufpreises hatte der Kläger der V-GmbH ein Darlehen i.H.v. zunächst 4 Mio. DM gewährt, welches später mehrfach aufgestockt wurde. Im Januar 2001 veräußerte er dann zunächst 25 % der Anteile an der V-GmbH zum Preis von 1 DM an den in Aussicht genommenen Unternehmensnachfolger N. Anfang August 2001 erwarb der Kläger das zuvor von einem Dritten angemietete Betriebsgrundstück der O-GmbH; der Mietvertrag wurde fortgesetzt. Im Dezember 2001 veräußerte der Kläger weitere 74 % der Anteile an der V-GmbH zum 31.12.2001 an N; der Kaufpreis betrug 1 DM. Gleichzeitig erklärte der Kläger einen Verzicht u.a. auf die Darlehen und legte seine Geschäftsführerämter in beiden Gesellschaften nieder.

Aus den Veräußerungen erklärte der Kläger Verluste nach § 17 EStG i.H.v. rd. 6,8 Mio. DM, welcher sich aus dem Verkaufserlös von 2 DM abzgl. dem hingegebenen Stammkapital und den gewährten Darlehen ergab. Diesen erkannte die Fin-

Verw aber mit der Begründung nicht an, der Kläger habe mit der Vermietung des Betriebsgrundstücks an die O-GmbH eine Betriebsaufspaltung begründet und die zu diesem Zeitpunkt noch vorhandene 75 %-Beteiligung an der V-GmbH in das Betriebsvermögen des Besitz-Einzelunternehmens mit dem Teilwert (höchstens aber mit den Anschaffungskosten) eingelegt. Die Betriebsaufspaltung sei i.Ü. zum Jahresende 2001 wieder aufgegeben worden; die Darlehensforderungen seien hingegen nicht Betriebsvermögen geworden.

Das FG hat in der Folge der Klage stattgegeben und die Darlehensverluste als nachträgliche Anschaffungskosten i.S.d. § 17 EStG berücksichtigt, weil der Kläger der V-GmbH ein sog. Finanzplandarlehen gewährt habe. Dies bestätigte nun der BFH und hob hervor:

- Hinsichtlich der Einlage der wertgeminderten Beteiligung an der V-GmbH in das Betriebsvermögen des Besitz-Einzelunternehmens sei diese zutreffend mit den höheren Anschaffungskosten der Beteiligung bewertet worden.
- Einlagen seien grundsätzlich mit dem Teilwert zu bewerten, den das Wirtschaftsgut im Zeitpunkt seiner Zuführung zum Betriebsvermögen habe (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 1 EStG). Der Einlagewert sei jedoch auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts zu begrenzen, wenn es sich um einen Anteil an einer Kapitalgesellschaft handle, an der der Stpfl. i.S.d. § 17 Abs. 1 EStG beteiligt sei.
- Nach den Grundsätzen der BFH-Rechtsprechung sei die Einlage einer von § 17 EStG erfassten Beteiligung, deren Teilwert unterhalb der Anschaffungskosten liege, ebenfalls mit den – dann eben höheren – Anschaffungskosten zu bewerten, weil die gesetzliche Regelung (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 Buchst. b EStG) insoweit eine planwidrige und deshalb ausfüllungsbedürftige Lücke enthalte.
- Nach dem Gesetzeszweck sei es folgerichtig, auch im Fall der Einlage einer wertgeminderten Beteiligung eine Bewertung mit den Anschaffungskosten vorzunehmen, um die im nach § 17 EStG steuerverstrickten Privatvermögen eingetretenen, aber noch nicht realisierten Wertminderungen für den Fall ihrer Realisierung im Betriebsvermögen zu erhalten.
- Die von der höchstrichterlichen Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zur Bewertung der Einlage wertgeminderter Beteiligungen i.S.d. § 17 EStG in ein Betriebsvermögen seien entsprechend auch auf die Bewertung der Einlage solcher wertgeminderter Gesellschafterdarlehensforderungen anzuwenden, deren Ausfall sich im Falle der weiteren Zugehörigkeit der Forderung und der korrespondierenden Beteiligung zum Privatvermögen bei der Verwirklichung eines Realisationsstatbestands nach § 17 EStG einkommensteuerrechtlich ausgewirkt hätte. In einem solchen Fall sei als Einlagewert daher nicht der Teilwert anzusetzen, sondern derjenige Wert, mit dem die Forderung in den Fällen des § 17 EStG als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen wäre.

Hinweis:

Diese für die Stpfl. günstige Entscheidung betrifft zwar einen im Herbst 2017 überholten Rechtsstand, sollte aber in konkreten Einlagefällen (z.B. bei noch den alten Rechtsstand betreffenden Betriebsprüfungen) beachtet werden, weil damit im Einzelfall erhebliche materielle Konsequenzen/Vorteile verbunden sein können.

Sollten bereits eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfen nach dem neuen Rechtsstand umstritten sein, so wäre zu prüfen, ob entsprechende Verluste (z.B. aus Gesellschafterdarlehen) nicht unter Berufung auf das vorgenannte Urteil des BFH v. 11.7.2017 (IX R 36/15) als Verluste nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4 EStG geltend gemacht werden können.

32 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

a) Angemessenheit einer Gewinntantieme

In dem erst kürzlich veröffentlichten rechtskräftigen Beschluss vom 29.11.2016 (Ak-

tenzeichen 2 V 285/16, DStZ 2018, 291) hat sich das FG Hamburg mit der Angemessenheit der Gesamtausstattung eines Gesellschafter-Geschäftsführers befasst und festgestellt,

- dass deren Angemessenheit sowie die Angemessenheit einer Gewinnantieme grundsätzlich anhand derjenigen Umstände und Erwägungen beurteilt werden müssen, die im Zeitpunkt der Gehaltsvereinbarung vorgelegen haben bzw. angestellt worden sind,
- dass die Deckelung einer Gewinnantieme in zeitlicher oder betragsmäßiger Hinsicht im Zeitpunkt der Vereinbarung lediglich dann geboten ist, wenn ein sprunghafter Gewinnanstieg ernsthaft im Raum stand, und
- dass die Zahlung einer Gewinnantieme zu Gunsten eines Gesellschafter-Geschäftsführers regelmäßig insoweit, als sie 50 % des Jahresgewinns übersteigt, vGA ist; die Bemessungsgrundlage dieser Regelvermutung ist der steuerliche Gewinn vor Abzug der Steuern und der Tantieme.

Im Streitfall war im Rahmen des einstweiligen Rechtsschutzes die steuerliche Behandlung der Tantiemezahlungen einer GmbH an ihren Gesellschafter-Geschäftsführer als vGA streitig. Der zu 60 % beteiligte GmbH-Gesellschafter (dessen Ehefrau die übrigen 40 % der Anteile hielt) war alleiniger Geschäftsführer und erhielt neben dem monatlichen Grundgehalt einen Firmenwagen sowie Urlaubs- und Weihnachtsgeld und zudem eine gestaffelte Tantieme. Deren Höhe war abhängig vom Bilanzgewinn der GmbH, wobei für die Berechnung der Tantieme der körperschaftsteuerliche Gewinn vor Abzug der Tantieme selbst und nach Verrechnung mit Verlustverträgen zu Grunde zu legen war. Ab einem Bilanzgewinn von 50 001 DM betrug die Tantieme 40 %.

Im Streitjahr 2014 löste die GmbH in ihrer Steuerbilanz eine aus dem Verkauf eines Betriebsgrundstücks stammende Rücklage gem. § 6b EStG auf und berücksichtigte auch diesen Ertrag bei der Tantiemberechnung. Das FA vertrat dazu die Auffassung, dass ein Teil der gezahlten Tantieme nicht fremdüblich gewesen sei, weil nach der Rechtsprechung des BFH lediglich eine Tantieme i.H.v. 25 % der gesamten Geschäftsführervergütung anzuerkennen sei. Den überschießenden Betrag behandelte das FA als vGA.

Das FG Hamburg hat dagegen den von der GmbH gestellten Antrag auf Aussetzung der Vollziehung als begründet angesehen und diesem auch stattgegeben, da ernstliche Zweifel am Vorliegen einer vGA bestünden. Es führt in seiner Begründung aus,

- dass bei Vereinbarung einer Gewinnantieme der Beweis des ersten Anscheins dann für die Annahme einer vGA spricht, wenn die Tantieme insgesamt mehr als 50 % des Jahresüberschusses ausmacht,
- dass eine Gewinnantieme aber auch dann nicht zwingend zu einer vGA führt, wenn sie mehr als 50 % der Gesamtausstattung ausmacht,
- dass eine Gewinnantieme nach Auffassung des BFH dann angemessen ist, wenn sie höchstens 25 % der Jahresgesamtbezüge ausmacht und das Festgehalt mithin mind. 75 % beträgt,
- und dass die Angemessenheit der Gesamtausstattung grundsätzlich anhand derjenigen Umstände und Erwägungen beurteilt werden muss, die im Zeitpunkt der Tantiemezusage gegeben waren bzw. angestellt worden sind.

Vor diesem Hintergrund verneint das FG Hamburg die Annahme einer vGA, da im Zeitpunkt des Abschlusses der Tantiemvereinbarung die Gesamtausstattung angemessen war und – nach dem Vortrag der GmbH – die von der BFH-Rechtsprechung vertretene 25 %-Grenze bezogen auf den variablen Anteil einer Geschäftsführervergütung nur bei Gewinnen überschritten worden wäre, mit denen in diesem Zeitpunkt nicht zu rechnen gewesen sei.

Auch die 50 %-Grenze sei nicht überschritten worden, da – entgegen der Auffassung der FinVerw – im Streitfall nicht etwa auf den handelsrechtlichen, sondern auf den steuerlichen Jahresüberschuss vor Abzug der Gewinnbeteiligung und ertragsabhängiger Steuern abzustellen sei. Aus bedeutenden Geschäftsvorfällen resultierende Gewinne, z.B. aus der Veräußerung eines Betriebsgrundstücks, können von der Bemessungsgrundlage ausgenommen werden, müssen dies jedoch nicht.

Für die Beurteilung der Angemessenheit der Beteiligung zur Bezugsgröße Gesamtausstattung sei wiederum grundsätzlich auf den Zeitpunkt der Beteiligungszusage abzustellen. Ein sprunghafter Anstieg der Bemessungsgrundlage in der Folgezeit ändere daran grundsätzlich nichts, da sich die GmbH jedenfalls nicht allein deshalb einseitig von ihr lösen könne, weil der Gewinn unerwartet stark angestiegen sei und demzufolge die Höhe der geschuldeten Beteiligung die ursprüngliche Vorstellung der Vertragsparteien übersteige. Das Festhalten an der Beteiligungspflichtung sei deshalb regelmäßig nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst.

Die GmbH könne sich sachgerechte Anpassungsmöglichkeiten der Beteiligungszusage vorbehalten, dies sei aber ebenso wenig zwingend erforderlich wie eine Deckelung. Notwendig sei eine Deckelung allenfalls dann, wenn im Zeitpunkt der Zusage „ein sprunghafter Gewinnanstieg ernsthaft im Raum“ stehe.

Hinweis:

In einschlägigen Fällen, in denen die FinVerw im Zuge der Ermittlung einer vGA auf den handelsrechtlichen Jahresüberschuss abstellt, sollte mit der Begründung des FG Hamburg argumentiert werden, nach der auf den steuerlichen Jahresüberschuss vor Abzug der Gewinnbeteiligung und ertragsabhängiger Steuern abzustellen – und i.Ü. bei der Betrachtung auch auf den Zeitpunkt der Beteiligungszusage abzustellen – ist.

b) vGA bei Unternehmenskauf zu überhöhtem Kaufpreis

Mit rechtskräftigen Urteil vom 21.2.2018 (Aktenzeichen 10 K 2253/14 K, F, StEd 2018, 266) hat sich das FG Münster mit der Frage befasst, ob und ggf. in welcher Höhe bei einem Unternehmenskauf ein überhöhter Kaufpreis und damit eine vGA vorliegt.

Im Streitfall hatte eine GmbH (Kl.) u.a. gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008 geklagt. Die Kl. war in 2003 gegründet worden, ihre Anteile wurden zunächst von Herrn B A gehalten, ab 2007 dann von der A-GmbH, an der B A und sein Vater, Herr C A, jeweils zu 50 % beteiligt waren. Geschäftsführer der Kl. war bzw. ist B A.

Die Mutter von B A, Frau D A, betrieb ein Einzelunternehmen (in der gleichen Branche), das sie mit Wirkung vom 1.1.2007 an die Kl. verkaufte. Als Kaufpreis waren monatliche Raten von je 1 500 € über einen Zeitraum von 14 Jahren zu zahlen. Die zu zahlenden Raten von insgesamt 252 000 € sollten einen Zinsanteil von 76 497,72 € enthalten. Damit machten die auf den Kaufpreis zu erbringenden Tilgungen einen Betrag von rd. 175 500 € aus. Es wurde des Weiteren u.a. vereinbart, dass die Kl. in alle laufenden Verträge eintreten und auch den Firmennamen fortführen durfte. Eine Übernahme von Forderungen und Verbindlichkeiten wurde demgegenüber ausdrücklich ausgeschlossen. Für D A wurde für die Dauer der Ratenzahlung ein Wettbewerbsverbot vereinbart; sie war nach dem Verkauf als Angestellte für die Kl. tätig.

Die Kl. erfasste den Kauf in ihrer Buchführung wie folgt: Sie aktivierte materielle Wirtschaftsgüter i.H.v. rd. 13 T€ und zudem einen Firmenwert i.H.v. rd. 162 T€. Nach einer steuerlichen Außenprüfung vertrat die FinVerw die Auffassung, dass der vereinbarte Kaufpreis zu hoch gewesen sei und unter fremden Dritten nicht bezahlt worden wäre, da der Firmenwert des Einzelunternehmens Null gewesen sei. Da D A als Mutter des zu diesem Zeitpunkt alleinigen Anteilseigners eine der Kl. nahestehende Person gewesen sei, seien die entsprechenden Ratenzahlungen als vGA anzusehen, so dass die den Betrag von 13 500 € (zzgl. eines Zinsanteils) überstei-

genden Ratenzahlungen von rd. 4 T€ in 2007 und die gesamten Ratenzahlungen in 2008 i.H.v. 18 000 € als vGA zu behandeln seien. Dagegen machte die Kl. geltend, der Firmenwert sei fremdüblich – bei einer Kapitalisierung des von ihr ermittelten Gewinns mit dem Faktor 13,89 ergebe sich bereits ein Firmenwert von über 142 T€.

Die Klage vor dem FG Münster hatte teilweise Erfolg. Das FG ermittelte einen zu aktivierenden Firmenwert i.H.v. rd. 83 T€, so dass unter Berücksichtigung der erworbenen materiellen Wirtschaftsgüter nur die über den Betrag von rd. 96 T€ hinausgehenden Ratenzahlungen im Streitfall als vGA zu beurteilen sind. Das FG führt aus,

- dass D A im Streitfall die Mutter des Alleingeschafters B A (und damit nahe-stehende Person) war und daher ein Kaufpreis vereinbart werden müsse, wel-chen die Gesellschaft auch einem fremden Dritten gezahlt hätte,
- dass eine Bandbreite von Preisen als fremdvergleichsgerecht anzusehen sei, so dass ein Kaufpreis, der sich innerhalb dieser Bandbreite halte, nicht zu einer vGA führt – dies gelte auch für einen Preis an der Obergrenze der Bandbreite.

Für den Streitfall ermittelte das FG den Wert ausgehend von dem üblichen sog. „Er-tragswertverfahren“, wie es insbesondere im IDW Standard S 1 beschrieben wird. Konkret bildete das FG den einfachen Durchschnitt aus den bereinigten Betriebser-gebnissen der letzten drei Jahre. Von diesem Durchschnittswert zog das FG, da ein Einzelunternehmen betroffen war, u.a. einen angemessenen Unternehmerlohn ab, den es aus einer BBE-Studie entnommen hat. Auf diesen Wert wendete das FG schließlich den Kapitalisierungsfaktor an, der sich aus den Regelungen des Bewer-tungsgesetzes zu Bewertungen für Zwecke der Erbschaftsteuer ergibt (im Streitjahr 2007: 11,737). Um nun die Obergrenze der Bandbreite zu bestimmen, setzte das FG den ermittelten Wert zu 110 % an, zog davon die materiellen Wirtschaftsgüter ab und ermittelte damit letztendlich den Firmenwert.

Hinweis:

Mit diesem Urteil legt das FG die Berechnung eines Unternehmens- und auch eines Firmenwerts für ertragsteuerliche Zwecke vor, die in ähnlichen Fällen mustergültig verwendet werden kann, nämlich entsprechend dem IDW S 1 der Ansatz und die Bereinigung der Jahreserträge, deren Diskontierung mit Zinssätzen aus dem BewG und Aufstockung um 10 % zur steuerlich zu akzeptierenden Obergrenze.

Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Auf- bewahrung von Büchern (GoBD) und insbesondere Verfahrensdokumentation

33 GoBD zunehmend im Fokus der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung hatte mit Schreiben vom 14.11.2014 (Aktenzeichen IV A 4 – S 0316/13/10003) die „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)“ veröffentlicht. Die GoBD geraten nun insbesondere bei steuerlichen Außenprüfungen verstärkt in den Blickpunkt der Finanzverwaltung. Nicht zuletzt hat aktuelle Rechtsprechung die Rechte der Betriebsprüfer erheblich gestärkt und die Anforderungen an eine ordnungsgemäße digitale Buchführung be-tont und teilweise auch verschärft.

Hinweis:

Generell ist zu beobachten, dass der vermehrte Einsatz von EDV bei steuerlichen Außenprü-

fungen dazu führt, dass ein wesentlicher Teil der Prüfung in einer Analyse der Buchführungsdaten mittels EDV-Tools besteht. Diese erlauben mit einfachen Mitteln die Sortierung oder Schichtung großer Datenmengen und das Auffinden von Auffälligkeiten.

Aus diesem Grund stellen wir in dieser Sonderbeilage aktuelle Aspekte dar.

34 Bedeutung der GoBD

Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ist zu bejahen, wenn die vorgeschriebenen Buchführungswerke auch tatsächlich geführt werden, formell und inhaltlich den Anforderungen entsprechen, sowie über die Dauer der Aufbewahrungsfrist vorgelegt werden können. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, sind die Bücher und Aufzeichnungen der Besteuerung zu Grunde zu legen. Die formelle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung löst die Vermutung ihrer sachlichen Richtigkeit aus, kehrt also die Beweislast dafür, dass der in der Buchführung erfasste Geschäftsverlauf sich anders zugetragen hat, gegen die Finanzbehörde. Die von der Finanzverwaltung herausgegebenen GoBD stellen nun eine Auslegung der formellen Anforderungen an die Buchführung aus Sicht der Finanzverwaltung dar.

Betroffen von den GoBD sind grundsätzlich alle bilanzierenden Stpfl. und auch solche, die den Gewinn mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln, soweit diese ihre unternehmerischen Prozesse IT-gestützt abbilden und ihren Gewinnermittlungs- und Aufbewahrungspflichten in elektronischer Form nachkommen.

Ist die Buchführung formell nicht ordnungsgemäß oder steht ihre sachliche Unrichtigkeit fest, so kann die Finanzbehörde den Gewinn möglicherweise schätzen. Hier setzt die Rechtsprechung der Finanzverwaltung allerdings Grenzen: Eine Schätzung scheidet nach allgemeinen Grundsätzen aus, wenn die durch die Fehler der Buchführung verursachten Unklarheiten und Zweifel durch anderweitige zumutbare Ermittlungen beseitigt werden können.

Hinweis:

Der formellen Ordnungsmäßigkeit der Buchführung kommt in der Praxis also eine große Bedeutung zu. Auch wenn die Möglichkeiten der Gewinnschätzung für die Finanzverwaltung eingeschränkt sind, sollten derartige Diskussionen tunlichst vermieden werden, damit der Stpfl. nicht in eine Defensivposition gedrängt wird.

Aus diesem Grunde sollten die individuellen Abläufe im Betrieb regelmäßig aufgenommen und daraufhin überprüft werden, ob diese den formellen Anforderungen der Finanzverwaltung genügen. Diese Empfehlung für die Praxis gilt ungeachtet der Tatsache, dass es in der Literatur durchaus umstritten ist, welchen Stellenwert den GoBD zukommt, da es sich im Grundsatz nur um eine Äußerung der Finanzverwaltung handelt.

35 Wichtige Vorgaben nach den GoBD

a) Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit

Die Buchhaltung muss nach den gesetzlichen Vorgaben so beschaffen sein, dass „sich ein sachverständiger Dritter innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die gebuchten Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens verschaffen kann“. Dabei müssen sich die Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. Nur wenn diese Kriterien erfüllt sind, ist die Buchführung ordnungsgemäß. Sämtliche Geschäftsvorfälle müssen progressiv und retrograd prüfbar sein:

- Die **progressive Prüfung** beginnt beim Beleg, geht über die Grundaufzeichnungen zu den Konten und schließlich zur Bilanz/Gewinn- und Verlustrechnung bzw. zur Steueranmeldung/Steuererklärung und
- die **retrograde Prüfung** verläuft umgekehrt.

b) Zeitnahe Erfassung von Geschäftsvorfällen

Jeder Geschäftsvorfall ist zeitnah, d.h. möglichst unmittelbar nach seiner Entstehung in einer Grundaufzeichnung oder in einem Grundbuch zu erfassen. Nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) müssen die Geschäftsvorfälle grundsätzlich laufend gebucht werden (Journal). Konkretisiert wird dies von der Finanzverwaltung wie folgt:

- Eine Erfassung von unbaren Geschäftsvorfällen innerhalb von zehn Tagen ist unbedenklich.
- Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sollen täglich festgehalten werden.
- Es ist nicht zu beanstanden, wenn Waren- und Kostenrechnungen, die innerhalb von acht Tagen nach Rechnungseingang oder innerhalb der ihrem gewöhnlichen Durchlauf durch den Betrieb entsprechenden Zeit beglichen werden, kontokorrentmäßig nicht (z.B. Geschäftsfreundebuch, Personenkonten) erfasst werden.

Werden bei der Erstellung der Bücher Geschäftsvorfälle nicht laufend, sondern nur periodenweise gebucht bzw. den Büchern vergleichbare Aufzeichnungen der Nichtbuchführungspflichtigen nicht laufend, sondern nur periodenweise erstellt, dann wird dies von der Finanzverwaltung unter folgenden Voraussetzungen akzeptiert:

- Die Erfassung der unbaren Geschäftsvorfälle eines Monats erfolgt bis zum Ablauf des folgenden Monats in den Büchern und
- durch organisatorische Vorkehrungen ist sichergestellt, dass die Unterlagen bis zu ihrer Erfassung nicht verloren gehen, z.B. durch laufende Nummerierung der eingehenden und ausgehenden Rechnungen, durch Ablage in besonderen Mappen und Ordnern oder durch elektronische Grund(buch)aufzeichnungen in Kassen-, Warenwirtschafts- oder Fakturierungssystemen etc.

Hinweis:

Soweit zwischen dem Buchungsvorfall und der Verbuchung eine gewisse Zeit vergeht, muss durch organisatorische Maßnahmen sichergestellt werden, dass die Geschäftsvorfälle vollständig und richtig erfasst werden. Dies betrifft dann insbesondere die Sicherung der Belege. Vorsorge kann z.B. getroffen werden durch elektronische Belegsicherung unmittelbar nach Eingang oder Entstehung mittels DV-System.

c) Anforderungen an Buchungsbelege

Unabdingbares Grundprinzip einer ordnungsgemäßen Buchführung ist das **Belegprinzip**. Jedem Geschäftsvorfall muss ein Beleg zu Grunde liegen. Als Beleg kann z.B. eine Ein- oder Ausgangsrechnung oder ein Bankauszug dienen. Ausreichend sind aber auch selbst erstellte Belege („Eigenbeleg“), wenn diese einen Nachweis des Geschäftsvorfalles erlauben, wie z.B. Entnahmebelege, AfA-Belege o.ä.

Belege müssen nach Ansicht der Finanzverwaltung folgenden Inhalt haben:

Bezeichnung	Begründung
Eindeutige Belegnummer (z.B. Index, Paginiernummer, Dokumenten-ID, fortlaufende Rechnungsausgangsnummer)	Angabe zwingend Kriterium für Vollständigkeitskontrolle (Belegsicherung) Sofern die Fremdbelegnummer eine eindeutige Zuordnung zulässt, kann auch diese verwendet werden.
Belegaussteller und -empfänger	Soweit dies zu den branchenüblichen Mindestaufzeichnungspflichten gehört und keine Aufzeichnungs-erleichterungen bestehen
Betrag bzw. Mengen- oder Wertangaben, aus denen sich der zu buchende Betrag ergibt	Angabe zwingend
Währungsangabe und Wechselkurs bei Fremdwährung	Ermittlung des Buchungsbetrags
Hinreichende Erläuterung des Geschäftsvorfalles	

Belegdatum	Angabe zwingend. Evtl. zusätzliche Erfassung der Belegzeit bei umfangreichem Beleganfall erforderlich
Verantwortlicher Aussteller, soweit vorhanden	z.B. Bediener der Kasse

Hinweis I:

Für umsatzsteuerrechtliche Zwecke können weitere Angaben erforderlich sein.

Hinweis II:

Bei elektronischen Belegen wird die Kontierung durch die Verbindung mit dem Datensatz oder durch eine elektronische Verknüpfung (z.B. eindeutiger Index, Barcode) erreicht. Andernfalls muss durch organisatorische Maßnahmen sichergestellt werden, dass Geschäftsvorfälle auch ohne Angaben auf den Belegen in angemessener Zeit nachvollziehbar und nachprüfbar sind.

d) Erfassung steuerlich relevanter Vorkontrollsysteme

Nicht nur das eigentliche Buchhaltungsprogramm steht im Fokus bei der Prüfung der Ordnungsmäßigkeit. Vielmehr unterliegen alle Vor- und Nebensysteme hinsichtlich der Beurteilung der ordnungsgemäßen Buchführung den gleichen Anforderungen wie die Hauptsysteme, wenn sie für die Besteuerung von Bedeutung sind. Betroffen sind insbesondere solche Systeme, die Daten liefern, die in steuerlich relevante Vorgänge einfließen.

Zu den Vor- und Nebensystemen können z.B. gehören die Anlagenbuchhaltung, die Lohnbuchhaltung, Kassen bzw. Registrier- und PC-Kassensysteme, Warenwirtschaftssysteme, Fakturierungssysteme, Kostenrechnungen, Zahlungsverkehrssysteme, Waagen, Taxameter, Zeiterfassungssysteme, Dokumenten-Management-Systeme, Archive, elektronische Fahrtenbücher. Eine Abgrenzung kann nur im Einzelfall erfolgen.

Von besonderer Bedeutung sind Branchenlösungen, z.B. zur Auftragskalkulation, Materialwirtschaft, Zeiterfassung oder Rechnungserstellung. Solche Systeme werden z.B. bei Handwerksbetrieben, aber auch bei Buchhandlungen oder Apotheken oft eingesetzt.

Hinweis:

Im Einzelfall ist sorgfältig zu prüfen, welches Vor- oder Nachsystem steuerrelevante Daten liefert und daher für dieses auch die GoBD zu beachten sind.

Wird ein Vor- oder Nachsystem als steuerrelevant eingestuft, so muss dieses insbesondere revisionssicher sein und für dieses muss eine Verfahrensdokumentation vorgehalten werden. Revisionssicher bedeutet insbesondere, dass Daten unveränderbar abgespeichert werden bzw. vorgenommene Änderungen zu protokollieren sind. So ist es z.B. unzulässig, wenn in einem Programm zur Rechnungsschreibung erzeugte Rechnungen gelöscht oder nachträglich verändert werden können.

Hinweis:

In der Praxis ist dies bei eingesetzten Lösungen vielfach nicht erfüllt. Für den Einzelfall sollte zunächst eine Bestandsaufnahme der eingesetzten Programme erfolgen. Insbesondere bei Neuanschaffungen sollte auf eine ausreichende Dokumentation des Programms und eine Bestätigung der GoBD-Konformität geachtet werden. Bei im Einsatz befindlichen Systemen ist sorgfältig zu prüfen, welche Maßnahmen zu ergreifen sind.

e) Aufbewahrung

In der Praxis ergeben sich vielfach Fragen hinsichtlich der Aufbewahrung von elektronischen Dokumenten. Grundsätzlich gilt bei aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten, Datensätzen, elektronischen Dokumenten und elektronischen Unterlagen, die im Unternehmen entstanden oder dort eingegangen sind, dass diese auch in der jeweiligen elektronischen Form aufzubewahren sind und vor Ablauf der Aufbewahrungsfrist nicht gelöscht werden dürfen. Die Dokumente dürfen daher nicht ausschließlich in ausgedruckter Form aufbewahrt werden und müssen für die

Dauer der Aufbewahrungsfrist unveränderbar erhalten bleiben (z.B. per E-Mail eingegangene Rechnung im PDF-Format oder eingescannte Papierbelege). Dies gilt unabhängig davon, ob die Aufbewahrung im Produktivsystem oder durch Auslagerung in ein anderes DV-System erfolgt. Unter Zumutbarkeitsgesichtspunkten ist es nicht zu beanstanden, wenn der Stpfl. elektronisch erstellte und in Papierform abgesandte Handels- und Geschäftsbriefe nur in Papierform aufbewahrt.

Werden Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege in Papierform empfangen und danach elektronisch erfasst (scannen), ist das Scanergebnis so aufzubewahren, dass die Wiedergabe mit dem Original bildlich übereinstimmt, wenn es lesbar gemacht wird.

Hinweis:

Erfolgt eine elektronische Erfassung von Papierdokumenten (Scanvorgang), so gelten besondere Verfahrensvorschriften. Insbesondere muss eine Verfahrensdokumentation für den Scanvorgang vorhanden sein. Das Archivierungssystem sollte einer Systemprüfung unterworfen worden sein, um sicherzustellen, dass es sich um ein revisionssicheres System handelt.

Nach dem Einscannen dürfen Papierdokumente vernichtet werden, soweit sie nicht nach außersteuerlichen oder steuerlichen Vorschriften im Original aufzubewahren sind. Der Stpfl. muss entscheiden, ob Dokumente, deren Beweiskraft bei der Aufbewahrung in elektronischer Form nicht erhalten bleibt, zusätzlich in der Originalform aufbewahrt werden sollen.

Eingehende elektronische Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege müssen in dem Format aufbewahrt werden, in dem sie empfangen wurden (z.B. Rechnungen oder Kontoauszüge im PDF- oder Bildformat). Eine Umwandlung in ein anderes Format (z.B. MSG in PDF) ist dann zulässig, wenn die maschinelle Auswertbarkeit nicht eingeschränkt wird und keine inhaltlichen Veränderungen vorgenommen werden.

Hinweis:

Dies bedeutet, dass alle elektronisch empfangenen Eingangsbelege auch in elektronischer Form revisionssicher abgespeichert werden müssen. Betroffen sind z.B. Rechnungen bei Onlinebestellungen, online gebuchte Fahrkarten, als PDF-Datei erhaltene Kontoauszüge oder Excel-Dateien über Reisekostenabrechnungen. Ein Ausdrucken und Weiterverarbeiten als Papierbeleg erfüllt diese Anforderungen nicht. Im Grundsatz kann die revisionssichere (also vor Veränderungen geschützte bzw. Veränderungen dokumentierende Aufbewahrung) nur mit dem Einsatz eines Dokumenten-Managementsystems erreicht werden.

36 Verfahrensdokumentation

a) Bestandteile einer Verfahrensdokumentation

Kern der GoBD ist das Erfordernis einer Verfahrensdokumentation. Diese muss den im Unternehmen gewählten Prozess im Bereich der Buchführung erläutern, um dem Buchführungsgrundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit gerecht zu werden. Im Grundsatz müssen der Weg und die Verarbeitung der Belege von deren Entstehung bis hin zu einem eventuellen Aufruf durch einen Betriebsprüfer dargestellt werden. Die Verfahrensdokumentation besteht im Grundsatz aus folgenden Teilen:

1. **allgemeine Beschreibung** des Unternehmens und der Geschäftsprozesse;
2. **Anwenderdokumentation:** Beschreibung der fachlichen Prozesse, wie insbesondere Datenerfassung, Prüfung, Abstimmung, Ausgabe sowie eine Liste der Daten- und Dokumentenbestände einschließlich der Aufbewahrungsregeln und -fristen. Weitere Inhalte bilden Schnittstellenbeschreibungen, Regeln für den Datenaustausch sowie Organisationsanweisungen und Benutzerhandbücher;
3. **technische Systemdokumentation:** Beschreibung der eingesetzten Software und Hardware, sowie der Schnittstellen. Diese Informationen können in der Regel vom Hersteller der Software beschafft werden;

4. Betriebsdokumentation: Beschreibung der technischen Betriebsprozesse und Beschreibungen zur Datensicherheit, zum Berechtigungskonzept einschließlich Benutzerverwaltung, zum Zugriffs- und Zugangsschutz.

Da sich sowohl Geschäftsprozesse an sich als auch die dafür eingesetzten IT-Applikationen über den Zeitablauf ändern, muss die Verfahrensbeschreibung neben den aktuellen auch die historischen Verfahrensinhalte für die Dauer der Aufbewahrungsfrist nachweisen und dem in der Praxis eingesetzten Prozess entsprechen. Dies bedeutet, dass auch frühere Versionen der Verfahrensdokumentation über den Aufbewahrungszeitraum von zehn Jahren vorzuhalten sind.

Hinweis:

Mittels der Verfahrensdokumentation soll also der Betriebsprüfer einen detaillierten Überblick über die Betriebsabläufe erhalten, um auf dieser Basis die steuerrelevanten Systeme verstehen und prüfen zu können. In der Verfahrensdokumentation sollte möglichst oft auf die GoBD Bezug genommen bzw. diese unmittelbar aufgegriffen werden. Dies dürfte der Finanzverwaltung die Prüfung der Verfahrensdokumentation erleichtern.

b) Ausgestaltung nach Größe und Komplexität des Betriebs

Die inhaltliche Ausgestaltung und der Umfang der Verfahrensdokumentation müssen sich an der Größe und der Komplexität des Betriebs ausrichten. Es sollte in zwei Schritten vorgegangen werden:

- In einem ersten Schritt sollten alle relevanten Systeme aufgelistet und die entsprechenden Programmdokumentationen bzw. Bedienungsanleitungen zusammengetragen werden.
- Darauf aufbauend kann in einem zweiten Schritt der Ablauf der Belegverarbeitung und Buchhaltung im konkreten Unternehmen beschrieben werden.

Dabei ist stets auch zu erfassen, ob die Bearbeitungsschritte im Unternehmen selbst erfolgen oder auf einen Dritten, wie z.B. einen Steuerberater ausgelagert sind. Gerade bei kleinen Betrieben sind im Betrieb selbst oft nur Vorsysteme, wie Auftragskalkulation, Leistungserfassung und Rechnungsschreibung sowie der Belegeingang vorhanden, wohingegen die eigentliche Buchhaltung und die Erstellung der Steueranmeldungen und Steuererklärungen auf den Steuerberater ausgelagert sind. In diesen Fällen reichen für die individuelle Verfahrensdokumentation im Unternehmen die Darstellung der Vorsysteme und des Belegeingangs sowie die Beschreibung der Schnittstelle zum Steuerberatungsbüro (Form und Ablauf der Belegweitergabe). Die Verfahrensdokumentation für die Buchhaltungssoftware hält dann der Steuerberater vor.

c) Beschreibung der Belegablage

Eines der Kernstücke der Buchführung sind die Belege. Daher muss die Belegablage so organisiert sein, dass alle handels- und steuerrechtlichen Anforderungen erfüllt werden. Für den konkreten Fall sind der gesamte Belegfluss von der Belegentstehung bzw. vom Belegeingang und dessen Identifikation über die geordnete und sichere Ablage bis hin zur Vernichtung nach Ablauf der Aufbewahrungsfristen als Teil der Verfahrensdokumentation zu definieren und zu beschreiben. Sinnvollerweise wird dabei differenziert nach der Form der Belege und zwar Belege, die

- originär in Papierform vorliegen bzw. empfangen werden,
- originär in Papierform vorliegen bzw. empfangen werden und dann aber eingescannt (digitalisiert) werden und
- solchen, die originär in digitaler Form vorliegen bzw. empfangen werden.

Für diese Prozessbeschreibung können folgende Fragen hilfreich sein:

- Wie sind der Belegeingang und die Belegidentifikation organisiert?
- Wie wird die Vollständigkeit der gesammelten Belege sichergestellt?
- Nach welchem Ordnungssystem und an welchem Ort werden die Belege abge-

legt?

- Wie ist das evtl. Nebeneinander von konventionellen Papierbelegen und originär digitalen Belegen organisiert?
- Wie ist der Ablageort (z.B. konventioneller Ordner oder IT-gestütztes Archivsystem) vor Zugriffen Unbefugter und vor Verlust geschützt?
- Wer darf auf den Ablageort zugreifen und Belege einsortieren?
- In welchen Abständen und auf welchem Weg erhält die buchführende Stelle (z.B. unternehmensinterne Buchführung oder Steuerberatungskanzlei) die Belege?
- Wie wird sichergestellt, dass alle betroffenen Personen die oben genannten Aspekte kennen und beachten?
- Wie wird sichergestellt, dass die Belege nicht vor Ablauf der Aufbewahrungsfristen vernichtet werden?

d) Verfahrensdokumentation beim Einsatz elektronischer Kassensysteme

Seit 2017 dürfen nur noch solche elektronische Registrierkassen verwendet werden, die eine komplette Speicherung aller steuerlich relevanten Daten – insbesondere Journal-, Auswertungs-, Programmier- und Stammdatenänderungsdaten (z.B. Artikelpreisänderungen; Nutzerkennung) – ermöglichen. Diese Informationen des Kassensystems müssen vollständig und unveränderbar in digitaler Form aufbewahrt werden.

Hinweis:

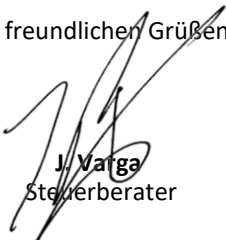
Bei Umstellung auf ein neues System wird empfohlen, die „Alt-Kasse“ weiterhin aufzubewahren, damit die bisherigen Daten lesbar gemacht werden können.

Zur eingesetzten Registrierkasse bzw. zum Kassensystem müssen Handbücher, Programmierungsunterlagen bzw. Protokolle nachträglicher Programmänderungen vorhanden sein. Fehlen diese Dokumente, so soll dies nach der Rechtsprechung einen schweren formellen Mangel der Buchführung darstellen. Des Weiteren muss in der Verfahrensdokumentation der Betriebsablauf im Hinblick auf das eingesetzte Kassensystem beschrieben werden.

Bei bargeldintensiven Betrieben ist zu beachten, dass das eingesetzte Kassensystem seit dem 1.1.2018 von der Finanzverwaltung im Rahmen einer unangekündigten Kassen-Nachschau, also unabhängig von einer steuerlichen Außenprüfung geprüft werden kann. Allein vor diesem Hintergrund muss die Verfahrensdokumentation zum Einsatz der Registrierkasse vorgehalten werden. Konkret muss diese insbesondere umfassen:

- Beschreibung der eingesetzten Kassen und Kassensysteme,
- Protokolle über Einsatzorte und -zeiträume der Registrierkassen,
- Bedienungsanleitung/Benutzerhandbuch,
- Programmieranleitungen,
- Einrichtungsprotokolle,
- Arbeitsanweisungen,
- Beschreibung der Kontrollmechanismen,
- Beschreibung der Archivierungsfunktionen.

Mit freundlichen Grüßen


J. Matga
Steuerberater