

«ZMSD/Vorschau der Anschrift des Mandante»

Hagen, 25.9.2018

**Mandantenrundschriften Nr. 3/2018**

**Aktuelle Steuergesetzgebung • Zweifel an Verfassungsmäßigkeit der Höhe der Steuerzinsen • Finanzverwaltung zur Kassen-Nachschaue • Kindergeld bei aus mehreren Teilen bestehenden Ausbildungen • Steuervorteile für Elektroautos / Hybridfahrzeuge als Firmenwagen • Auszahlungen aus Alt-Lebensversicherungen**

Sehr geehrte«ZMSD/Briefanrede»,

zwei steuerlich relevante Gesetzentwürfe liegen mittlerweile vor, und zwar zum sog. Familienentlastungsgesetz und zum Jahressteuergesetz 2018. Mit ersterem steigen das Kindergeld sowie der Kinderfreibetrag. Ebenso wird der Grundfreibetrag angehoben und der „kalten Progression“ entgegengewirkt.

Daneben konkretisieren sich die Konturen für das Baukindergeld, welches grundsätzlich rückwirkend für Erwerbe bzw. Baumaßnahmen zum 1.1.2018 gewährt werden soll. Ein Gesetzentwurf liegt insoweit allerdings noch nicht vor, so dass die ganz konkrete Ausgestaltung der Voraussetzungen für diese Förderung noch offen ist.

In einer Sonderbeilage gehen wir nochmals auf die Thematik Kassenführung und Kassen-Nachschaue ein. Anlass sind zwei Schreiben der Finanzverwaltung, die für die Praxis sehr wichtige Informationen zur Sichtweise der Finanzverwaltung beinhalten.

Das bisher als Jahressteuergesetz 2018 betitelte Gesetzgebungsverfahren wurde jetzt umbenannt in „Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“. Dies verdeutlicht den Schwerpunkt der Gesetzgebungsinitiative, zu der aktuell der Regierungsentwurf vorliegt.

**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](mailto:info@steinert-online.com)  
[www.steinert-online.com](http://www.steinert-online.com)

**Steinert Steuerberatungsgesellschaft mbH**

Amtsgericht Hagen  
HRB 3751

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

\*1 freier Mitarbeiter  
\*2 Angestellte(-r)

Daneben enthält dieses Gesetzgebungsvorhaben aber eine Reihe weiterer Maßnahmen. So soll die sog. Gutschein-Richtlinie der EU umgesetzt werden, wonach die umsatzsteuerliche Behandlung von Gutscheinen EU-einheitlich geregelt wird. Die Neuregelungen sollen für Gutscheine gelten, die nach dem 31.12.2018 ausgestellt werden. Weiterhin sollen Elektro- und Hybridfahrzeuge bei der sog. 1 %-Regelung zur Firmenwagenbesteuerung für Anschaffungen nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2022 begünstigt werden, um weitere Kaufanreize für solche Fahrzeuge zu schaffen.

---

#### **Für alle Steuerpflichtigen**

---

- 1 Entwurf eines „Familientlastungsgesetzes“
- 2 Baukindergeld: Voraussetzungen noch unklar
- 3 Bundesfinanzhof: Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Zinssatzes für Steuerzinsen
- 4 Kein Kindergeldanspruch wegen Zweitausbildung durch zeitliche Zäsur
- 5 Kindergeldanspruch bei fiktiver unbeschränkter Steuerpflicht
- 6 Keine begünstigte Handwerkerleistung bei Baukostenzuschuss für öffentliche Mischwasserleitung
- 7 Kindergeld: Beschäftigung während einer mehraktigen Ausbildungsmaßnahme
- 8 Abzug von Unterhaltsaufwendungen als außergewöhnliche Belastung – Keine kalenderjahrübergreifende Berücksichtigung

---

#### **Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

- 9 Zufluss von Arbeitslohn bei Tankgutscheinen
- 10 Änderungsmöglichkeiten bei Übernahme unvollständiger Lohndaten durch das Finanzamt
- 11 Bundeskabinett beschließt Steuervorteile für Elektroautos/Hybridfahrzeuge als Firmenwagen
- 12 Zuschuss zur Anschaffung eines privat mitbenutzten Dienstwagens

---

#### **Für Unternehmer und Freiberufler**

---

- 13 Ordnungsgemäße Buchführung bei Einnahmen-Überschussrechnung einer Eisdieler
- 14 Bundesfinanzhof: Geringere formale Hürden an umsatzsteuerliche Rechnungen
- 15 Grenze der Kleinunternehmerstellung im Falle der Differenzbesteuerung
- 16 Berufung auf Unionsrecht bei Bezug von Reisevorleistungen aus einem anderen Mitgliedstaat der EU möglich
- 17 Bundesfinanzhof bestätigt EuGH-Rechtsprechung zu geringeren formalen Anforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen
- 18 EC-Karten-Umsätze im Kassenbuch
- 19 Umsatzsteuersatz bei Verkauf zum Verzehr an Ort und Stelle in Bäckereifilialen

---

#### **Für Personengesellschaften**

---

- 20 Übertragung von verrechenbaren Verlusten bei Schenkung eines Kommanditanteils
- 21 Gewerbesteuerfreibetrag der anderen Gesellschafter einer Personengesellschaft bei Ausscheiden bis auf einen Gesellschafter
- 22 Anforderungen an den Widmungsakt bei Wertpapieren als Sonderbetriebsvermögen

---

#### **Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

- 23 Nachträgliche Werbungskosten und Abgeltungsteuer
- 24 Auszahlung einer Kapitallebensversicherung aus der Kapitalversorgung eines berufsständischen Versorgungswerks
- 25 Steuerfreiheit einer monatlichen Rente aus einem Altvertrag

---

#### **Für Hauseigentümer**

---

- 26 Häusliches Arbeitszimmer als Steuerfalle bei Verkauf einer selbst genutzten Immobilie?
- 27 Anschaffungsnahe Aufwendungen: Unvermutet angefallene Kosten zur Wiederherstellung des zeitgemäßen Zustands eines Mietobjekts

---

#### **Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer**

---

- 28 Jahressteuergesetz 2018: Referentenentwurf des Bundesfinanzministeriums veröffentlicht
- 29 Verfassungsrechtliche Zweifel an § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG (sog. Mantelkauf) - Gewährung der Aussetzung der Vollziehung
- 30 Ausfall einer gegenüber der GmbH bestehenden privaten Kapitalforderung als steuerlich anzuerkennender Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen
- 31 Zeitpunkt der Geltendmachung eines Auflösungsverlusts nach § 17 EStG bei Ablehnung der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels Masse
- 32 FinVerw zu den Auswirkungen des MoMiG auf nachträgliche Anschaffungskosten gem. § 17 Abs. 2 EStG
- 33 Entwurf eines Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften: Regierungsentwurf beschlossen
- 34 EuGH-Urteile: Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG keine unionsrechtswidrige Beihilfe
- 35 Ertragsteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen
- 36 Keine Fortgeltung der eigenkapitalersatzrechtbasierten Regelungen nach Inkrafttreten der Änderungen durch das MoMiG
- 37 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

---

#### **Finanzverwaltung zur Kassen-Nachschau und zur Einzelaufzeichnungspflicht**

---

- 38 Problembereich Kassenführung
- 39 Anwendungserlass der Finanzverwaltung zur Kassen-Nachschau
- 40 Finanzverwaltung konkretisiert die geforderte „Einzelaufzeichnungspflicht“
- 41 Ab 2020: Zertifizierte Sicherheitseinrichtung

---

### **Für alle Steuerpflichtigen**

---

#### **1 Entwurf eines „Familientlastungsgesetzes“**

Das Bundeskabinett hat den Entwurf für ein Familientlastungsgesetz vorgelegt. Vorgesehen ist, dass das Kindergeld ab dem 1.7.2019 um 10 € pro Kind erhöht wird. Zudem steigt der steuerliche Kinderfreibetrag entsprechend (2019 und 2020 um jeweils 192 €). Im Rahmen der steuerlichen Freistellung des Existenzminimums wird der Grundfreibetrag für 2019 von derzeit 9 000 € auf 9 168 € und ab dem Jahr 2020 dann auf 9 408 € angehoben; zum Ausgleich der kalten Progression werden die Eckwerte des Einkommensteuertarifs für die Veranlagungszeiträume 2019 und 2020 entsprechend verschoben. Mit der Anhebung des Grundfreibetrags werden die voraussichtlichen Ergebnisse des 12. Existenzminimumberichts, welcher im Herbst dieses Jahres vorliegen wird, umgesetzt.

#### **Hinweis:**

Im Wesentlichen handelt es sich bei den vorgesehenen Änderungen um Anpassungen des Einkommensteuertarifs, die auf Grund der verfassungsrechtlichen Vorgaben zwingend sind. Anders als der Titel des Gesetzentwurfs suggeriert, werden durch die Anpassungen des Einkommensteuergesetzes nicht nur Familien, sondern alle Stpfl. entlastet.

Das Bundesfinanzministerium führt folgende Entlastungsbeispiele an:

- Eine Familie mit zwei Kindern und einem Gesamteinkommen von 60 000 € zahlt im Jahr 2019 über 9 % (251 €) und 2020 über 20 % (530 €) weniger Steuern.

- Eine Familie mit ebenfalls zwei Kindern und einem Familieneinkommen von 120 000 € zahlt im Jahr 2019 etwas weniger als 2 % (380 €) und 2020 weniger als 4 % (787 €) weniger Steuern.

## **2 Baukindergeld: Voraussetzungen noch unklar**

Als wesentlicher Baustein zur Entlastung von Familien auf dem Wohnungsmarkt wird das Baukindergeld eingeführt werden. Zwar soll dies nach derzeitigem Stand rückwirkend für Kaufverträge oder Baugenehmigungen vom 1.1.2018 an gelten, jedoch sind die Voraussetzungen noch offen. Die Förderung soll 1 200 € je Kind und Jahr über einen Zeitraum von zehn Jahren betragen. Der Förderzeitraum soll nur bis Ende 2020 gehen, also nur Erwerb/Bau von (selbst genutzten) Immobilien bis zu diesem Zeitpunkt sollen gefördert werden. Berücksichtigt werden hierbei Kinder, die unter 18 Jahre alt sind und in der Immobilie wohnen. Daneben ist vorgesehen, dass die Gewährung des Baukindergeldes an Einkommensgrenzen gekoppelt ist: Die Förderung soll nur Familien gewährt werden, deren Jahreseinkommen bei maximal 75 000 € liegt. Diese Grenze erhöht sich je Kind um weitere 15 000 €, liegt also bei 90 000 € bei einem und bei 105 000 € bei zwei Kindern.

Im Gespräch war, den Bezug des Baukindergeldes an eine Obergrenze bei der Wohnfläche zu koppeln. Das Baukindergeld soll für eine vierköpfige Familie nur bis zu einer Obergrenze von 120 qm Wohnfläche gezahlt werden. Pro weiterem Kind soll die Fördergrenze um zehn Quadratmeter ansteigen. Diese Voraussetzung ist aber nun wohl vom Tisch.

### **Handlungsempfehlung:**

Die genaue Ausgestaltung der Voraussetzungen für die Gewährung des Baukindergeldes ist derzeit noch offen. Daher sollte dieses noch nicht bei der Finanzierung der Immobilie eingeplant werden.

## **3 Bundesfinanzhof: Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Zinssatzes für Steuerzinsen**

Steuerzahlungen und -erstattungen werden grundsätzlich verzinst. Allerdings beginnt der Zinslauf grundsätzlich 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 aktuell niedrigen Zinsniveaus kann dies in Nachzahlungsfällen zu beträchtlichen Zinsforderungen führen.

Mit Beschluss vom 25.4.2018 (Aktenzeichen IX B 21/18) hat der Bundesfinanzhof nun festgestellt, dass gegen die Höhe des gesetzlich festgelegten Zinssatzes – jedenfalls ab 2015 – schwerwiegende verfassungsrechtliche Bedenken bestehen. Wegen der zu dieser Zeit bereits eingetretenen strukturellen und nachhaltigen Verfestigung des niedrigen Marktzinsniveaus entbehrt der Steuerzinssatz „der wirtschaftlichen Realität in erheblichem Maße“ und verstößt daher gegen das grundlegende Gleichheitsgebot und Übermaßverbot. Im Urteilsfall ging es um Steuerzinsen in Höhe von 240 831 €. Das Gericht hat insoweit die Vollziehung des angefochtenen Zinsbescheids ausgesetzt.

### **Handlungsempfehlung:**

Dieser Beschluss betrifft zwar nur ein Aussetzungsverfahren, ist aber ein wichtiger Richtungshinweis. Es ist zu erwarten, dass diese Frage dem Bundesverfassungsgericht zur Prüfung vorgelegt wird. Dessen Entscheidung bleibt abzuwarten.

Für die Praxis bestätigt sich zunächst noch die Notwendigkeit, die Steuerverzinsung im Blick zu haben z.B. bei der Anpassung von Vorauszahlungen, der zeitlichen Steuerung der Abga-

be der Jahreserklärung oder – im Hinblick auf Aussetzungszinsen in Höhe von ebenfalls 6 % – 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.

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

#### **4 Kein Kindergeldanspruch wegen Zweitausbildung durch zeitliche Zäsur**

Für Kinder, die das 18., aber noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet haben, besteht ein Kindergeldanspruch u.a. dann, wenn sie für einen Beruf ausgebildet werden, sich in einer Übergangszeit von höchstens vier Monaten befinden oder eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen können. Nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums wird ein Kind nur berücksichtigt, wenn es keiner Erwerbstätigkeit nachgeht. Eine Erwerbstätigkeit mit bis zu 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit, ein Ausbildungsdienstverhältnis oder ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis sind unschädlich.

Insoweit ist also entscheidend, wann eine erstmalige Berufsausbildung bzw. ein Erststudium endet. Solange die Erstausbildung noch fortbesteht, wird bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres weiter Kindergeld gewährt.

Im vom Bundesfinanzhof nun entschiedenen Streitfall absolvierte die Tochter des Stpfl. nach ihrem Abitur zunächst eine Ausbildung zur Steuerfachangestellten, die sie am 21.6.2013 abschloss. Anschließend nahm sie eine Vollzeitbeschäftigung in ihrem Ausbildungsbetrieb auf. Am 19.9.2013 meldete sich T zum Studium bei einer Fachschule für Wirtschaft mit der Fachrichtung Betriebswirtschaft (Schwerpunkt Steuern) in Teilzeitform an und bekam eine Zusage für das Schuljahr 2014/2015. Ab September 2014 reduzierte sie nach einem zwischenzeitlichen Kanzleiwechsel ihre wöchentliche Arbeitszeit auf 36 Stunden. Am 20.8.2014 nahm sie ihre Ausbildung an der Fachschule für Wirtschaft auf. Die Familienkasse gewährte Kindergeld nur bis Juni 2013, also bis zum Ende der Ausbildung. Der Stpfl. beantragte dagegen eine Weiterzahlung des Kindergeldes bis zur Vollendung des 25. Geburtstages im September 2015, da nach seiner Meinung die Ausbildung mit dem Studium an der Fachschule fortgesetzt wurde.

Der Bundesfinanzhof bestätigte mit Urteil vom 11.4.2018 (Aktenzeichen III R 18/17) die Ansicht der Familienkasse. Zwar handelte es sich bei dem Studium an der Fachschule im Zeitraum August 2014 bis September 2015 um ein Ausbildungsverhältnis. Problematisch war nun aber der Zeitraum vom Abschluss der Ausbildung bis zum Beginn des Studiums (Juli 2013 bis Juli 2014). Eine Übergangszeit zwischen zwei Ausbildungsabschnitten wird grundsätzlich nur dann berücksichtigt, wenn dieser maximal vier Monate beträgt, was vorliegend überschritten wurde.

Nun stellte sich die Frage, ob es sich bei der Ausbildung zur Steuerfachangestellten und dem anschließenden Studium um einen zusammenhängenden Ausbildungsgang gehandelt hat. Zwar handelte es sich bei der Ausbildung zur Steuerfachangestellten um eine abgeschlossene Berufsausbildung. Jedoch bedeutet dies nicht zwangsweise das Ende der Erstausbildung im kindergeldrechtlichen Sinne. Vielmehr kann ein sog. mehraktiger Ausbildungsgang vorliegen, der insgesamt als einheitliche Erstausbildung angesehen wird. Insoweit ist v.a. darauf abzustellen, ob die Ausbildungsabschnitte in einem engen sachlichen Zusammenhang (z.B. dieselbe Berufssparte, derselbe fachliche Bereich) zueinander stehen und in engem zeitlichen Zusammenhang durchgeführt werden. Hierfür ist auch erforderlich, dass auf Grund objektiver Beweisanzeichen erkennbar wird, dass das Kind die für sein angestrebtes Berufsziel erforderliche Ausbildung nicht bereits mit dem ersten erlangten Abschluss beendet hat.

Am erforderlichen zeitlichen Zusammenhang fehlt es u.a. dann, wenn das Kind nach Erlangung eines ersten – objektiv berufsqualifizierenden – Abschlusses den weiteren Ausbildungsabschnitt nicht mit der gebotenen Zielstrebigkeit aufnimmt, obwohl es diesen früher hätte beginnen können. Unschädlich sind lediglich Erwerbstätigkeiten, die der zeitlichen Überbrückung bis zum nächstmöglichen Ausbildungsbeginn dienen. Dies war im vorliegenden Streitfall aber gerade nicht gegeben. T hat ihren ersten (objektiv) berufsqualifizierenden Abschluss genutzt, um mit diesem im Rahmen einer regulären Erwerbstätigkeit ohne Ausbildungscharakter Einkünfte zu erzielen. Diese Erwerbstätigkeit erfolgte auch nicht nur in einem Überbrückungszeitraum zwischen dem Ende der Steuerfachangestelltenausbildung und dem nächstmöglichen Beginn der Fachschulausbildung und bildete somit eine zeitliche Zäsur zwischen zwei hierdurch verselbständigten Ausbildungen. Die von T ausgeübte Berufstätigkeit war im kindergeldrechtlichen Sinne schädlich, da diese die gesetzlich vorgesehene 20-Stunden-Grenze überschritt.

**Handlungsempfehlung:**

Bei einer mehraktigen Ausbildung müssen die einzelnen Ausbildungsschritte also unmittelbar aufeinander folgen. Die Unterbrechung durch eine schädliche Berufstätigkeit führt zu einem Wegfall des Kindergeldanspruchs. Dies ist in der Praxis zu berücksichtigen. Das Gericht deutete allerdings an, dass es zu einer anderen Entscheidung gekommen wäre, wenn dem Kind – bei einer Bewerbung in 2013 und organisatorisch bedingter Aufnahme des Studiums erst in 2014 – eine unmittelbare Fortsetzung der Ausbildung nicht möglich gewesen wäre.

**5 Kindergeldanspruch bei fiktiver unbeschränkter Steuerpflicht**

Stpfl., die im Inland weder ihren Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, können auf Antrag als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt werden, wenn inländische Einkünfte erzielt werden und ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 % der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte 9 000 € (Höhe des Grundfreibetrags) nicht übersteigen. Diese auf Antrag als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandelnden Stpfl. haben auch Anspruch auf Kindergeld. Dieser setzt in Fällen dieser Art u.a. die antragsgemäße Behandlung des Ausländers als fiktiv unbeschränkt steuerpflichtig und den Aufenthalt der Kinder im Inland oder im EU-Ausland voraus.

Der Bundesfinanzhof hat nun aber mit Urteil vom 14.3.2018 (Aktenzeichen III R 5/17) klargestellt, dass der Anspruch auf Kindergeld nur für die Monate besteht, in denen der Stpfl. inländische Einkünfte erzielt. Auf Grund der kindergeldspezifischen monatsbezogenen Betrachtungsweise ist bei Einkünften aus gewerblicher Tätigkeit auf die ausgeübte inländische Tätigkeit abzustellen. Es kommt bei den Einkünften aus gewerblicher Tätigkeit für die gebotene monatsweise Betrachtung nicht auf den Zufluss von Einnahmen an.

Im Streitfall lebte der polnische Kläger mit seiner Familie in Polen. In Deutschland war er monatsweise selbständig im Baugewerbe tätig. Für das Jahr 2012 beanpruchte der Stpfl. u.a. für den Monat Mai Kindergeld. In dieser Zeit arbeitete er auf einer inländischen Baustelle und erzielte gewerbliche Einkünfte. Das Entgelt erhielt er hierfür erst im August 2012. Aus diesem Grund war die Familienkasse der Ansicht, dass das Kindergeld nur für diesen Monat zu gewähren sei. Der Bundesfinanzhof bestätigte aber die Ansicht der Vorinstanz, dass vorliegend für den Monat Mai ein Kindergeldanspruch bestehe.

**Hinweis:**

Der Bundesfinanzhof hatte bislang hierzu nur entschieden, dass es bei zeitweise nichtselbständig tätigen Stpfl., wie z.B. Saisonarbeitern, für den Kindergeldanspruch auf den Zufluss des Lohnes ankommt. Demgegenüber stellt das Gericht in dem jetzt veröffentlichten Urteil bei einem zeitweise selbständig Tätigen auf die inländische Tätigkeit und nicht auf den Zufluss des Entgelts ab. Damit wird sichergestellt, dass der Kindergeldanspruch nicht von Zufälligkeiten oder selbst gewählten Gestaltungsformen abhängt. Ob hieraus folgt, dass an der

bisherigen zuflussorientierten Beurteilung bei Saisonarbeitnehmern nicht mehr festzuhalten ist, ließ das Gericht ausdrücklich offen.

## **6 Keine begünstigte Handwerkerleistung bei Baukostenzuschuss für öffentliche Mischwasserleitung**

Für Kosten des Hauseigentümers für die Neuverlegung einer öffentlichen Mischwasserleitung als Teil des öffentlichen Sammelnetzes kann keine Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen in Anspruch genommen werden, wie der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 21.2.2018 (Aktenzeichen VI R 18/16) entschieden hat.

Im Streitfall wurden die Stpfl. im Jahr 2011 an die öffentliche Abwasserentsorgungsanlage (zentrale Kläranlage) angeschlossen. Zuvor wurde das Abwasser über eine Sickergrube auf ihrem Grundstück entsorgt. Für die Herstellung der hierfür erforderlichen Mischwasserleitung als Teil des öffentlichen Sammelnetzes erhob der Abwasserzweckverband im Streitjahr (2012) einen als Baukostenzuschuss bezeichneten Betrag in Höhe von 3 896,60 €, von dem die Stpfl. im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung einen geschätzten Lohnanteil in Höhe von 2 338 € als Handwerkerleistung geltend machten.

Der BFH entschied nun, dass die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen für diese Kosten nicht in Betracht kommt. Zwar hat das Gericht in einer früheren Entscheidung klargestellt, dass eine Steuerermäßigung auch für solche Handwerkerleistungen in Anspruch genommen werden kann, die jenseits der Grundstücksgrenze auf öffentlichem Grund erbracht werden. Im damaligen Urteil vom 20.3.2014 (Aktenzeichen VI R 56/12) ging es um Kosten für die Verbindung des Wasser-Verteilungsnetzes mit der Anlage des Grundstückseigentümers. Die Handwerkerleistung muss dabei aber in unmittelbarem räumlichem Zusammenhang zum Haushalt durchgeführt werden und dem Haushalt des Stpfl. dienen.

In Abgrenzung zu diesem Urteil aus dem Jahr 2014 hat das Gericht nun klargestellt, dass der vorausgesetzte räumlich-funktionale Zusammenhang zum Haushalt des Stpfl. nicht gegeben ist, wenn für die Neuverlegung einer öffentlichen Mischwasserleitung als Teil des öffentlichen Sammelnetzes ein Baukostenzuschuss erhoben wird. Denn im Unterschied zum Hausanschluss kommt der Ausbau des allgemeinen Versorgungsnetzes nicht nur einzelnen Grundstückseigentümern, sondern vielmehr allen Nutzern des Versorgungsnetzes zugute. Er wird damit nicht „im Haushalt“ erbracht. Unerheblich ist, wenn der Baukostenzuschuss wie im Streitfall beim erstmaligen Grundstücksanschluss an die öffentliche Abwasserentsorgungsanlage erhoben wird. Entscheidend ist somit allein, ob es sich um eine das öffentliche Sammelnetz betreffende Maßnahme handelt oder ob es um den eigentlichen Haus- oder Grundstücksanschluss und damit die Verbindung des öffentlichen Verteilungs- oder Sammelnetzes mit der Grundstücksanlage geht.

### **Hinweis:**

Dieses Urteil zeigt eine weitere Facette der Abgrenzung der begünstigten Handwerkerleistungen. Deutlich wird, dass die Abgrenzung für den Einzelfall sorgfältig zu prüfen ist.

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auch auf ein Urteil des Finanzgerichts Sachsen-Anhalt vom 26.2.2018 (Aktenzeichen 1 K 1200/17). Im Streitfall ging es um Kosten für die Anfertigung, Verzinkung, Lieferung und Montage einer Tür. Das Finanzamt berücksichtigte diese Aufwendungen nicht und erläuterte dies damit, dass nur die Arbeitsleistung im Privathaushalt begünstigt, in der Rechnung der Werkstatt- und Montage Lohn in einer Summe ausgewiesen und eine Aufteilung der Aufwendungen im Schätzungswege nicht zulässig sei. Das Finanzgericht entschied dagegen, dass die Kosten insgesamt, also auch soweit sie in der Werkstatt des Schreiners erbracht wurden, zu berücksichtigen sind. Ausschlaggebend hierfür ist die Intention des Gesetzgebers, aus der sich eine räumliche Begrenzung eben nicht herleiten lässt. Allerdings ist gegen dieses Urteil nun unter dem Aktenzeichen VI R 7/18 die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig, so dass diese Frage noch nicht abschließend geklärt ist. Im konkreten Fall sollte in vergleichbaren Fällen die Steuerermäßigung beantragt werden.

## 7 **Kindergeld: Beschäftigung während einer mehraktigen Ausbildungsmaßnahme**

Seit 2012 wird ein Kind, welches für einen Beruf ausgebildet wird, nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums nur noch dann weiter kindergeldrechtlich berücksichtigt, wenn es keiner schädlichen Erwerbstätigkeit nachgeht. Ob bereits der erste berufsqualifizierende Abschluss zum Verbrauch der Erstausbildung führt oder ob bei einer mehraktigen Ausbildung auch ein nachfolgender Abschluss Teil der Erstausbildung sein kann, richtet sich danach, ob sich der erste Abschluss als integrativer Bestandteil eines einheitlichen Ausbildungsgangs darstellt.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist bei mehreren aufeinander folgenden Ausbildungsmaßnahmen zu differenzieren:

- Zum einen kann der Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung mit dem ersten (objektiv) berufsqualifizierenden Abschluss in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang zum „Verbrauch“ der Erstausbildung führen;
- zum anderen kann es aber auch so sein, dass bei einer mehraktigen Ausbildung ein nachfolgender Abschluss Teil der Erstausbildung ist und sich der erste Abschluss als integrativer Bestandteil eines einheitlichen Ausbildungsgangs darstellt.

Für die Unterscheidung kommt es v.a. darauf an, ob die Ausbildungsabschnitte in einem engen sachlichen Zusammenhang (z.B. dieselbe Berufssparte, derselbe fachliche Bereich) zueinander stehen und in engem zeitlichen Zusammenhang durchgeführt werden. Hierfür ist es erforderlich, dass auf Grund objektiver Beweisanzeichen erkennbar wird, dass das Kind die für sein angestrebtes Berufsziel erforderliche Ausbildung nicht bereits mit dem ersten erlangten Abschluss beendet hat.

Insoweit entstehen immer wieder Zweifelsfragen, wie zwei aktuelle Urteile zeigen.

### **a) Studiengang zum „Master of Arts in Taxation“ nach Ausbildung zum Diplom-Finanzwirt**

Das Finanzgericht Münster hatte über einen Fall zu entscheiden, bei dem strittig war, ob das Studium als Diplom-Finanzwirt und ein sich anschließender berufs begleitender Masterstudiengang, der gleichzeitig zur Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung diene, als eine mehraktige einheitliche Erstausbildung betrachtet werden kann mit der Folge, dass auch noch nach erfolgreich bestandener Prüfung zum Diplom-Finanzwirt Anspruch auf Kindergeld besteht.

In dem vom FG Münster entschiedenen Fall hatte ein Vater auf Fortzahlung von Kindergeld geklagt, obwohl sein Sohn den Titel Diplom-Finanzwirt bereits bei einem (dualen) Studium an der Fachhochschule für Finanzen der Finanzverwaltung des Landes Nordrhein-Westfalen erworben hatte. Im Anschluss an das Studium war sein Sohn als Beamter im gehobenen Dienst der Finanzverwaltung des Landes Nordrhein-Westfalen tätig und nahm kurze Zeit später einen berufs begleitenden Studiengang auf. Der Masterstudiengang beinhaltete zum einen den Erwerb eines Abschlusses als Master of Arts in Taxation und zum anderen die Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung. Der Vater hielt den Anspruch auf Kindergeld auch während des berufs begleitenden Masterstudiums für berechtigt, weil er die Ausbildung seines Sohnes als einheitliche mehraktige Ausbildung und erst mit der angestrebten Steuerberaterprüfung für beendet ansah, denn sein Sohn habe von Anfang an bereits an der Finanzhochschule mit dem Ziel studiert, später einmal Steuerberater mit Masterabschluss zu werden. Die Familienkasse hatte den Antrag des Vaters, über die Zeit nach dem Abschluss als Diplom-Finanzwirt hinaus Kindergeld zu zahlen, dagegen abgelehnt, denn der Masterstudiengang sei keine Voraussetzung für die angestrebte Steuerberaterprüfung gewesen. Somit läge auch keine mehraktige einheitliche Ausbildung vor. Bei dem absolvierten Masterstudiengang habe es sich



nur eine Weiterbildung gehandelt. Somit habe kein Anspruch auf Kindergeld mehr bestanden.

Das Finanzgericht Münster bestätigte mit Urteil vom 24.5.2018 (Aktenzeichen 10 K 768/17 Kg) die ablehnende Entscheidung der Familienkasse, jedoch mit einer anderen Begründung. Voraussetzung für die Steuerberaterprüfung sei der Nachweis einer dreijährigen Berufspraxis. Das Erfordernis der Berufspraxis habe zwangsläufig dazu geführt, dass die Zeit zwischen dem Abschluss der Ausbildung zum Diplom-Finanzwirt und der Steuerberaterprüfung durch eine berufspraktische Zeit unterbrochen werden musste und wurde. Die Arbeit als Beamter in der Finanzverwaltung nach der bestandenen Prüfung zum Diplom-Finanzwirt könne daher nicht als Fortsetzung einer mehraktigen einheitlichen Ausbildung interpretiert werden, sondern müsse als notwendige Unterbrechung verstanden werden, die dem Erwerb von Berufspraxis diene, weil sie Qualifikationsbedingung für die Zulassung zur Steuerberaterprüfung sei. Dass der Sohn des Klägers während der berufspraktischen Zeit berufsbegleitend ein Masterstudium absolviert habe, ändere daran nichts. Wegen der vorgeschriebenen berufspraktischen Unterbrechung der Ausbildung fehle es an dem engen zeitlichen Zusammenhang, den die höchstrichterliche Rechtsprechung fordere, um zwei Ausbildungsabschnitte als eine einheitliche mehraktige Ausbildung ansehen zu können. Somit endete der Anspruch auf Kindergeld mit dem Abschluss der Prüfung zum Diplom-Finanzwirt.

**Hinweis:**

Das Finanzgericht hat die Revision zugelassen.

**b) Studiengang zum Sparkassenfachwirt nach Ausbildung zum Bankkaufmann**

Eine einheitliche mehraktige Ausbildung mit fortbestehendem Anspruch auf Kindergeld bis zum Abschluss des zweiten Ausbildungsabschnitts hatte das FG Münster dagegen in einem Fall angenommen, in dem ein Bankkaufmann nach seiner kaufmännischen Ausbildung ein berufsbegleitendes Studium zum Sparkassenfachwirt aufgenommen hatte. Der Bankkaufmann hatte seine kaufmännische Ausbildung am 19.1.2016 abgeschlossen und die ausbildende Bank übernahm ihn anschließend ab 20.1.2016 in ein unbefristetes Arbeitsverhältnis in Vollzeit. Bereits am 17.1.2016 hatte er außerdem die Zusage erhalten, dass er ab Mai 2016 berufsbegleitend ein Studium zum Sparkassenfachwirt aufnehmen könne.

Für einen Bankkaufmann ist zur Zulassung zum Studium zum Sparkassenfachwirt u.a. Voraussetzung, dass bei einem Unternehmen der Sparkassen-Finanzgruppe ein Beschäftigungsverhältnis besteht. Die Kindergeldkasse war der Auffassung, dass die vorgeschriebene Berufstätigkeit zu einer zeitlichen Zäsur zwischen dem Abschluss der Banklehre und dem späteren Studium führt, so dass nicht von einer einheitlichen Erstausbildung auszugehen sei. Das Finanzgericht wäre der gleichen Ansicht gewesen, wenn die Berufspraxis eine Qualifikationsvoraussetzung für das Studium zum Sparkassenfachwirt wäre. Genau das sei aber nicht der Fall, entschied das FG Münster mit Urteil vom 14.5.2018 (Aktenzeichen 13 K 1161/17 Kg). Zwar sei für das Studium ein Beschäftigungsverhältnis mit einem Unternehmen der Sparkassen-Finanzgruppe erforderlich. Diese Voraussetzung sei aber kein Qualifikationsmerkmal. Mit dieser Zulassungsbedingung solle nur sichergestellt werden, dass ausschließlich Mitarbeiter der Sparkassen-Finanzgruppe zum Studium zugelassen werden sollen, nicht hingegen Mitarbeiter anderer Bankengruppen. Die Beschäftigung habe dabei lediglich einen ausbildungsbegleitenden Charakter. Da das Studium außerdem nur mit einer kurzen Unterbrechung nach Abschluss der Banklehre aufgenommen wurde, kam es nicht zu einer zeitlichen Unterbrechung zwischen beiden Ausbildungsabschnitten, zwischen beiden bestand auch ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang, daher könne von einer mehraktigen Berufsausbildung gesprochen werden.

**Hinweis:**

Insgesamt sind die Abgrenzungskriterien noch nicht abschließend geklärt. Jeder Einzelfall ist sorgfältig zu prüfen.

**8 Abzug von Unterhaltsaufwendungen als außergewöhnliche Belastung – Keine kalenderjahrübergreifende Berücksichtigung**

Unterhaltsleistungen können nur insoweit als außergewöhnliche Belastungen zum Abzug zugelassen werden, wenn die Aufwendungen dazu bestimmt und geeignet sind, dem laufenden Lebensbedarf des Unterhaltsempfängers im Veranlagungszeitraum der Unterhaltszahlung zu dienen. Das hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 25.4.2018 (Aktenzeichen VI R 35/16) entschieden. Aus der Entscheidung folgt, dass keine veranlagungszeitraumübergreifende Zahlung und Berücksichtigung möglich ist.

Der Stpfl. überwies im Dezember 2010 Unterhaltszahlungen an seinen in Brasilien lebenden Vater i.H.v. 3 000 €. Die Zahlung betraf sowohl den Monat Dezember 2010 als auch die Folgemonate des Jahres 2011. In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2010 setzte er die Zahlungen als außergewöhnliche Belastungen an. Eine entsprechende Unterhaltsbescheinigung konnte vorgelegt werden. Die Finanzverwaltung erkannte lediglich zeitanteilige Unterhaltszahlungen für den Monat Dezember 2010 an.

Dies bestätigt nun der Bundesfinanzhof. Seine diesbezügliche Rechtsauffassung stützt der erkennende Senat zum einen auf den Sinn der Vorschrift, nämlich nur die typischen Unterhaltsaufwendungen zu berücksichtigen, durch die „laufende“ Bedürfnisse des Unterhaltsberechtigten befriedigt werden sollen. Daraus folge, dass die Berücksichtigung einer Vorauszahlung für einen dem Monat der fälligen Zahlung nachfolgenden Zeitraum grundsätzlich ausgeschlossen sei, denn die Befriedigung der „laufenden“ Bedürfnisse durch eine erst in der Zukunft liegende Zahlung sei in der Regel nicht möglich. Daher könne die Vorauszahlung für den Januar des Folgejahres nicht berücksichtigt werden.

Weiterhin gilt, dass der Unterhaltshöchstbetrag von derzeit 9 000 € pro Jahr entsprechend aufgeteilt und nur anteilig angesetzt werden kann, wenn die Voraussetzungen für den steuerlichen Ansatz von Unterhaltszahlungen als außergewöhnliche Belastungen nur für einige Monate des Jahres vorliegen. Hat die unterhaltene Person andere Einkünfte oder Bezüge, so vermindern sich die abzugsfähigen Beträge um den Betrag, um den diese Einkünfte und Bezüge den Betrag von 624 € im Kalenderjahr übersteigen.

**Hinweis:**

Das Gericht weist in der Urteilsbegründung darauf hin, dass Stpfl. es selber in der Hand haben, durch die Wahl des Zahlungszeitpunkts die Abziehbarkeit ihrer Unterhaltsleistungen in voller Höhe sicherzustellen. Im Streitfall hätte der Stpfl. somit lediglich zwei Überweisungen vornehmen müssen, eine im Dezember 2010 für den Monat Dezember 2010 und eine im Januar 2011 für die Folgemonate im Jahr 2011.

---

**Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

**9 Zufluss von Arbeitslohn bei Tankgutscheinen**

Die Ausgabe von Tankgutscheinen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn z.B. als Gratifikation ist ein beliebtes Instrument in der Praxis, da die Zuwendung steuer- und sozialversicherungsfrei bleibt, wenn der insoweit gewährte Vorteil

– ggf. einschließlich sonstiger gewährter Sachbezüge – pro Monat 44 € nicht überschreitet.

Hinsichtlich dieser Monatsgrenze ist allerdings die Ausgestaltung der Gutscheingewährung zu beachten, wie das aktuelle rechtskräftige Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 9.1.2018 (Aktenzeichen 3 K 511/17) zeigt. Im Urteilsfall wandte der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern in den Streitjahren für besondere Leistungen jährlich einmalig auf freiwilliger Basis mehrere Tankgutscheine jeweils im Wert von 44 € (Tankkarten) zu, die nicht personengebunden waren und die keine technische Beschränkung zur Einlösung zu bestimmten Zeitpunkten enthielten. In einem Merkblatt zur Einlösung der Gutscheine hieß es: „Vorteil hierbei ist, dass diese Tankgutscheine monatlich bis zu einem Betrag von 44 € sozialversicherungs- und steuerfrei sind. Hierbei ist allerdings unbedingt zu beachten, dass der Wert des einzulösenden Tankgutscheines pro Monat 44 € nicht überschreitet, da sonst die Sozialversicherungsfreiheit und Steuerfreiheit entfällt. ...Sie dürfen pro Monat immer nur einen Gutschein im Gesamtwert von maximal 44 € einlösen.“ Die Arbeitnehmer waren ferner angewiesen, die bei der Betankung der Privatfahrzeuge erhaltenen Quittungen mit Namen bis spätestens zum Monatsletzten bei der Stpfl. einzureichen. Der Beleg diene als Nachweis, dass der Arbeitnehmer nur einmal im Monat für den Gesamtbetrag von 44 € getankt habe.

Das Finanzgericht entschied nun aber, dass einem Arbeitnehmer der gesamte Sachbezug bereits bei Erhalt der Gutscheine und nicht erst bei Einlösung des jeweiligen Gutscheines an der Tankstelle zugeflossen ist, wenn Tankgutscheine für mehrere Monate im Voraus zugewendet werden. Damit war die Freigrenze von 44 € überschritten. Vorliegend war entscheidend, dass der Arbeitgeber nach Übergabe der Gutscheine rechtlich keinen Einfluss mehr hatte, wie die Gutscheine verwendet und wann diese eingelöst werden. Die Tankkarten enthielten auch keine technischen Vorrichtungen, die eine Einlösung der Gutscheine nur zu bestimmten Zeitpunkten erlaubten.

**Handlungsempfehlung:**

In der Praxis müssen also monatsbezogene Tankgutscheine ausgestellt werden.

**Hinweis:**

Im Übrigen ist diese Frage des Zuflusses von Sachbezügen generell von Bedeutung. So hat z.B. jüngst das Niedersächsische Finanzgericht mit Urteil vom 13.3.2018 (Aktenzeichen 14 K 204/16) zum Lohnzufluss bei vom Arbeitgeber eingeräumter Möglichkeit der vergünstigten Nutzung von Fitnessstudios entschieden, dass der geldwerte Vorteil den teilnehmenden Arbeitnehmern monatlich zufließt, wenn die Arbeitnehmer keinen über die Dauer eines Monats hinausgehenden, nicht entziehbaren Anspruch zur Nutzung der Studios haben. Auch in diesem Fall zeigt sich, dass die genaue Vertragsgestaltung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer entscheidend ist.

**10 Änderungsmöglichkeiten bei Übernahme unvollständiger Lohndaten durch das Finanzamt**

Wird ein Steuerbescheid nach Ablauf der Einspruchsfrist (ein Monat nach Bekanntgabe) bestandskräftig, so bestehen nur noch sehr begrenzte Korrekturmöglichkeiten sowohl für den Stpfl. als auch für das Finanzamt. Dies ist immer dann problematisch, wenn dem Stpfl. oder dem Finanzamt ein Fehler unterlaufen ist und dieser dann korrigiert werden soll.

Über einen solchen Fall hatte der Bundesfinanzhof zu entscheiden. Im Urteilsfall war der Stpfl. im Streitjahr vom 1.1. bis zum 31.8.2011 zunächst bei der Firma X GmbH und vom 1.9. bis zum 31.12.2011 bei der Firma Y GmbH beschäftigt. Ihre Einkommensteuererklärung für das Streitjahr reichten die Stpfl. am 14.5.2012 in Maschinenschrift zusammen mit Belegen beim Finanzamt ein. In der Anlage N erklärten sie den Bruttoarbeitslohn in zutreffender Höhe. Im Einkommensteuerbescheid vom 10.7.2012 setzte das Finanzamt den Bruttoarbeitslohn zu niedrig an,

weil die Lohndaten aus dem Beschäftigungsverhältnis bei der Firma X GmbH in dem Bescheid nicht berücksichtigt worden waren. Diese standen dem System erst seit dem 22.8.2012 zur Verfügung. Der Bescheid wurde bestandskräftig. Am 9.12.2013 erließ das Finanzamt einen Änderungsbescheid, den es letztlich auf die Korrekturmöglichkeit wegen offener Unrichtigkeit stützte. Hiergegen wandte sich der Stpfl. Er sah keine Änderungsmöglichkeit des bestandskräftigen Bescheids.

Der Bundesfinanzhof gab mit Urteil vom 16.1.2018 (Aktenzeichen VI R 41/16) dem Stpfl. Recht. Er stellt vielmehr fest, dass keine offenbare Unrichtigkeit vorliegt, wenn das Finanzamt bei einer Papiererklärung den elektronisch übermittelten und der Steuererklärung beigefügten Arbeitslohn generell nicht mit dem vom Stpfl. in der Einkommensteuererklärung erklärten Arbeitslohn abgleicht und infolgedessen die Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit im Einkommensteuerbescheid unzutreffend erfasst werden. Vielmehr sei hierin ein Ermittlungsfehler des Finanzamtes zu sehen, der über ein bloßes Übersehen erklärter Daten hinausgeht.

**Handlungsempfehlung:**

Dieser Fall wurde zu Gunsten des Stpfl. entschieden. Entsprechend gehen allerdings auch Fehler des Stpfl. u.U. zu seinen Lasten, sodass bei der Erstellung der Steuererklärung große Sorgfalt anzulegen ist. Weiterhin ist darauf hinzuweisen, dass der Gesetzgeber zum 1.1.2017 eine spezielle Änderungsnorm bei Datenübermittlung durch Dritte eingeführt hat.

**11 Bundeskabinett beschließt Steuervorteile für Elektroautos/Hybridfahrzeuge als Firmenwagen**

Das Bundeskabinett hat Steuervorteile für Elektroautos beschlossen, die als Dienstwagen genutzt werden. Vorgesehen ist, dass bei der Privatnutzung eines Firmenwagens der geldwerte Vorteil bei Elektro- und Hybridautos nicht pro Monat 1 % des Bruttolistenpreises, sondern nur 0,5 % betragen soll. Die Neuregelung soll gelten für Elektro- und Hybridfahrzeuge, die vom 1.1.2019 bis zum 31.12.2021 angeschafft oder geleast werden.

Dies soll auch bei der Fahrtenbuchmethode gelten. Entsprechend der Halbierung der Bemessungsgrundlage für die Anwendung der Bruttolistenpreisregelung bei der „1 %-Regelung“ (zukünftig bei Elektro-/Hybridfahrzeugen: „0,5 %-Regelung“) sind die bei der Fahrtenbuchmethode zu berücksichtigenden Aufwendungen für die Anschaffung (Absetzung für Abnutzung) oder vergleichbare Aufwendungen zu halbieren.

**Hinweis:**

Mit dieser Regelung soll den bislang höheren Anschaffungskosten für Elektroautos begegnet werden, welche bisher bei Anwendung der 1 %-Regelung zu vergleichsweise ungünstigen Ergebnissen führten. Für Anschaffungen bis zum 31.12.2018 und ab dem 1.1.2022 gilt die bisherige Förderung dieser Fahrzeuge, also die Minderung des bei der 1 %-Regelung angesetzten Bruttolistenpreises um einen Pauschalbetrag in Abhängigkeit von der Batteriekapazität. Für bis zum 31.12.2018 angeschaffte oder geleaste Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge gilt der bisherige Nachteilsausgleich also unverändert weiter.

Im Einzelfall kann also nun zu prüfen sein, ob die Anschaffung bzw. das Leasing eines Firmenwagens bis zum 1.1.2019 aufgeschoben wird bzw. dann im Rahmen der vertraglichen Möglichkeiten bisherige Leasingverhältnisse neu begründet werden.

**12 Zuschuss zur Anschaffung eines privat mitbenutzten Dienstwagens**

Leistet ein Arbeitnehmer an den Arbeitgeber für die Anschaffung eines privat mitbenutzten Dienstwagens einen Zuschuss für einen festgelegten Zeitraum einschließlich Erstattungsvereinbarung für den Fall der vorzeitigen Beendigung der Fahrzeugnutzung durch den Arbeitnehmer, so soll dieser Zuschuss nach dem Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 16.4.2018 (Aktenzeichen 9 K 162/17) anteilig den Sachbezug in Gestalt der Privatnutzung kürzen, indem der Zuschuss

gleichmäßig auf den vereinbarten Nutzungszeitraum verteilt wird. Die Zuzahlung mindert somit den monatlichen geldwerten Vorteil aus der privaten Kfz-Nutzung bereits auf der Einnahmenseite, wenn zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer die Dauer der Nutzungsüberlassung ausdrücklich vereinbart wurde

Im Urteilsfall war der Stpfl. ein in einem Lohnsteuerpauschalierten Minijob tätiger Rentner. Die gleichmäßige Verteilung eines Anschaffungszuschusses zum Firmenwagen von 20 000 € führte dazu, dass der geldwerte Vorteil unter Anwendung der 1 %-Regelung nur 374 € betrug und zusammen mit einer Barvergütung von 75 € einen Bruttoverdienst von 449 € ergab. Wegen der zulässigen Pauschalierung waren die Arbeitseinkünfte bei der Steuerfestsetzung des Stpfl. nicht zu berücksichtigen.

Dagegen ging die Finanzverwaltung davon aus, dass der Zuschuss jeweils bis zur Höhe von null mit dem Sachbezug zu verrechnen und dieser nach „Verbrauch“ des Zuschusses sodann voll zu besteuern sei. Im Urteilsfall hätte dies dazu geführt, dass ab dem vierten Jahr keine Minderung des geldwerten Vorteils mehr erfolgt wäre und mithin eine Lohnsteuerpauschalierung wegen Überschreitens der 450 €-Grenze nicht mehr möglich gewesen wäre.

**Hinweis:**

Gegen dieses Urteil des Finanzgerichts ist nun unter dem Aktenzeichen VI R 18/18 die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig, so dass die Streitfrage noch nicht endgültig geklärt ist.

Von der Streitfrage zu unterscheiden ist der Fall, dass der Arbeitnehmer keinen einmaligen Zuschuss, sondern einen monatlichen Zuschuss leistet. In diesem Fall erfolgt eine monatliche Minderung des geldwerten Vorteils. Bei einem einmaligen Vorteil ist eben nach Ansicht des Finanzgerichts für eine monatliche Verrechnung erforderlich, dass vorab eine schriftliche Vereinbarung zur voraussichtlichen Nutzungsdauer des Kfz und zur Verwendung der Zuzahlung getroffen wird.

---

## Für Unternehmer und Freiberufler

---

### 13 Ordnungsgemäße Buchführung bei Einnahmen-Überschussrechnung einer Eisdiele

Das Finanzgericht Hamburg hat mit Beschluss vom 16.1.2018 (Aktenzeichen 2 V 304/17) klargestellt, dass auch der Betreiber einer Eisdiele, der seinen Gewinn mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt und nahezu ausschließlich Barumsätze tätigt, jeden einzelnen Umsatz getrennt aufzeichnen muss, wenn er ein modernes PC-gestütztes Kassensystem vorhält und grundsätzlich nutzt.

Der Antragsteller setzte in seiner Eisdiele eine moderne PC-Kasse mit Touchscreen ein, bei der die Daten mittels USB-Port dauerhaft gesichert werden konnten. Für die Tageseinnahmen druckte er aber nur die Z-Bons aus und übertrug sie in eine Excel-Tabelle. Im Rahmen einer beim Antragsteller durchgeführten Außenprüfung für die Streitjahre bemängelte der Prüfer insbesondere die Kassenbuchführung des Antragstellers. Auf Grund der Ausstattung mit einem modernen Kassensystem sei es dem Antragsteller möglich und zumutbar gewesen, jeden einzelnen Geschäftsvorgang aufzuzeichnen. Dies habe er pflichtwidrig unterlassen. Selbst für den Fall, dass die Kasse als offene Ladenkasse betrachtet würde, fehle es an täglichen Kassenberichten über die Auszahlung der Ladenkasse. Im Übrigen habe der Antragsteller die Auswertungs-, Programmier- und Stammdatenänderungsdateien sowie Handbücher, Bedienungs- und Programmieranleitungen nicht eingereicht. Zudem seien erhebliche Kassenfehlbeträge festzustellen, welche jeweils durch Einlagebuchung ausgeglichen worden seien. Mit Verweis auf diese Feststellungen verwarf

der Prüfer die Buchführung und schätzte die Besteuerungsgrundlagen. Anhand des Wareneinsatzes und der gültigen Preislisten kalkulierte er die Umsatzerlöse und unterwarf diese der Besteuerung.

Das Finanzgericht bestätigte, dass die Buchführung nicht ordnungsgemäß war. Da der Stpfl. eine moderne Registrierkasse verwendete, konnte er jeden Umsatz einzeln aufzeichnen. Zwar genügt es im Rahmen der Gewinnermittlung mittels Einnahmen-Überschussrechnung, dass der Stpfl. nur die Summe der Tageseinnahmen aufzeichnet; dann müssen aber die Ursprungsaufzeichnungen aufbewahrt werden, z.B. Kassensstreifen, Kassenzettel oder Bons. Nur die Aufzeichnung der Tagessumme in Gestalt des Z-Bons ohne Aufbewahrung der Ursprungsaufzeichnungen genügt nicht. Daher durfte das Finanzamt eine Hinzuschätzung vornehmen.

**Hinweis:**

Wird also im Betrieb ein modernes Kassensystem eingesetzt, welches eine Einzelaufzeichnung der Umsätze vornimmt, so müssen diese Daten zwingend aufgezeichnet und aufbewahrt werden.

Zu diesem Thema verweisen wir auf die Sonderbeilage „Finanzverwaltung zur Kassennachschauf und zur Einzelaufzeichnungspflicht“ im Rahmen dieser Ausgabe.

**14 Bundesfinanzhof: Geringere formale Hürden an umsatzsteuerliche Rechnungen**

Der Vorsteuerabzug erfordert das Vorhandensein einer den gesetzlichen Anforderungen entsprechenden Rechnung. Bislang folgt nicht nur die Finanzverwaltung, sondern auch die Rechtsprechung insoweit einer eher formalen Betrachtungsweise. Daraus folgen bisweilen sehr strenge Anforderungen an die Rechnungsangaben. Nun hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 1.3.2018 (Aktenzeichen V R 18/17) entschieden, dass sich die erforderliche Angabe des Leistungszeitpunkts aus dem Ausstellungsdatum der Rechnung ergeben kann, wenn davon auszugehen ist, dass die Leistung im Monat der Rechnungsausstellung bewirkt wurde. Im Urteilsfall ging es um die Lieferung von Pkws. Das Gericht begründet seine Entscheidung damit, dass sich die Steuerverwaltung nicht auf die bloße Prüfung der Rechnung beschränken dürfe, sondern auch die vom Stpfl. beigebrachten zusätzlichen Informationen zu berücksichtigen habe.

Im Streitfall hatte die Stpfl. den Vorsteuerabzug aus an sie ausgeführten Pkw-Lieferungen in Anspruch genommen. Allerdings enthielten die ihr hierfür erteilten Rechnungen weder Angaben zur Steuernummer des Lieferanten noch zum Lieferzeitpunkt. Die Rechnungen wurden später um die Angabe der Steuernummer, nicht aber auch um die Angabe der Lieferzeitpunkte ergänzt. Das Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug aus den Pkw-Lieferungen. Demgegenüber hatte die Klage vor dem Finanzgericht Erfolg, was der Bundesfinanzhof nun bestätigte.

Gesetzlich ist vorgeschrieben, dass die Rechnung die Angabe des Zeitpunkts der Lieferung oder der sonstigen Leistung enthalten muss. Dabei kann als Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung der Kalendermonat angegeben werden, in dem die Leistung ausgeführt wird. In dem vorliegenden Urteil legt der Bundesfinanzhof diese gesetzliche Vorgabe zu Gunsten der zum Vorsteuerabzug berechtigten Stpfl. sehr weitgehend aus. Danach kann sich die Angabe des Kalendermonats als Leistungszeitpunkt aus dem Ausstellungsdatum der Rechnung ergeben, wenn nach den Verhältnissen des Einzelfalls davon auszugehen ist, dass die Leistung in dem Monat bewirkt wurde, in dem die Rechnung ausgestellt wurde. Dies bejahte das Gericht für den Streitfall. Mit den Rechnungen sei über jeweils einmalige Liefervorgänge mit Pkws abgerechnet worden, die branchenüblich mit oder im unmittelbaren Zusammenhang mit der Rechnungserteilung ausgeführt worden seien. Damit folge aus dem Ausstellungsdatum der Rechnung, dass die jeweilige Lieferung im Kalendermonat der Rechnungserteilung ausgeführt wurde. Die Angabe des Ausstellungsdatums der Rechnung sei als Angabe des Leistungszeitpunktes anzusehen.

**Hinweis:**

Dieses Urteil ist sehr zu begrüßen, denn bislang wurden teilweise überzogene formale Anforderungen gestellt. Ob dieses Urteil insgesamt eine Lockerung der formalen Betrachtungsweise einleitet, muss allerdings abgewartet werden. In der Praxis sollte weiterhin tunlichst darauf geachtet werden, dass Eingangsrechnungen alle formalen Anforderungen erfüllen. Eine Rechnung muss folgende Angaben enthalten, und zwar

1. den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers,
2. die dem leistenden Unternehmer vom Finanzamt erteilte Steuernummer oder die ihm vom Bundeszentralamt für Steuern erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer,
3. das Ausstellungsdatum,
4. eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung vom Rechnungsaussteller einmalig vergeben wird (Rechnungsnummer),
5. die Menge und die Art (handelsübliche Bezeichnung) der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistung,
6. den Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung bzw. bei Abschlags-/Vorauszahlungen den Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts oder eines Teils des Entgelts, sofern der Zeitpunkt der Vereinnahmung feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung übereinstimmt,
7. das nach Steuersätzen und einzelnen Steuerbefreiungen aufgeschlüsselte Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung sowie jede im Voraus vereinbarte Minderung des Entgelts, sofern sie nicht bereits im Entgelt berücksichtigt ist,
8. den anzuwendenden Steuersatz sowie den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag oder im Fall einer Steuerbefreiung einen Hinweis darauf, dass für die Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt,
9. bei Werklieferungen oder sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück, die an einen Nichtunternehmer erbracht werden, einen Hinweis auf die Aufbewahrungspflicht des Leistungsempfängers, und
10. in den Fällen der Ausstellung der Rechnung durch den Leistungsempfänger oder durch einen von ihm beauftragten Dritten die Angabe „Gutschrift“.

An sogenannte Kleinbetragsrechnungen, deren Gesamtbetrag 250 € nicht übersteigt, werden geringere Anforderungen gestellt.

## **15 Grenze der Kleinunternehmerstellung im Falle der Differenzbesteuerung**

Der Bundesfinanzhof hat mit Beschluss vom 7.2.2018 (Aktenzeichen XI R 7/16) dem EuGH die Frage vorgelegt, ob es bei der Prüfung der Umsatzgrenze von 17 500 € bei der Kleinunternehmerregelung im Falle der Differenzbesteuerung auf das vereinnahmte Entgelt oder auf die Handelsspanne ankommt. Der Stpfl. führte steuerbare, der Differenzbesteuerung unterliegende Umsätze im Rahmen eines Gebrauchtwagenhandels aus. Die Bemessungsgrundlage der im Jahr 2009 und im Streitjahr 2010 erzielten Umsätze wurden nach dem Differenzbetrag (Handelsspanne) mit rd. 17 300 € (2009) und rd. 17 400 € (2010) ermittelt. Die tatsächlich vereinnahmten Entgelte beliefen sich auf rd. 27 300 € (2009) und rd. 25 100 € (2010). Bis 2009 stellte die Finanzverwaltung bei Prüfung der Kleinunternehmerregelung auf die Handelsspanne ab, ab 2010 dagegen auf die vereinnahmten Entgelte.

Das Gericht stellt zunächst fest, dass die Kleinunternehmerregelung durch die Differenzbesteuerung nicht ausgeschlossen werde. Ist ein Wiederverkäufer Kleinunternehmer, werde die nach der Handelsspanne bemessene Steuer für die von ihm ausgeführten Lieferungen nicht erhoben. Hinsichtlich der Umsatzgrenze bei der Kleinunternehmerregelung neigt der Bundesfinanzhof dazu, auf die Handelsspanne abzustellen.

**Hinweis:**

Wie der Europäische Gerichtshof diese Sache entscheidet, bleibt abzuwarten. Betroffene Unternehmer sollten Bescheide verfahrensrechtlich offenhalten.

## 16 **Berufung auf Unionsrecht bei Bezug von Reisevorleistungen aus einem anderen Mitgliedstaat der EU möglich**

Der BFH hat mit Urteil vom 13.12.2017 (Aktenzeichen XI R 4/16) entschieden, dass sich ein inländischer Reiseveranstalter hinsichtlich der von ihm für sein Unternehmen bezogenen Reisevorleistungen eines in einem anderen Mitgliedstaat der EU ansässigen Unternehmers, für die er als Leistungsempfänger die Steuer schuldet, unmittelbar auf die unionsrechtlichen Bestimmungen über die Margenbesteuerung berufen kann. Dies hat zur Folge, dass er entgegen dem nationalen Recht keine Steuer für die erbrachten Leistungen schuldet, weil diese danach im Inland nicht steuerbar sind.

Im Streitfall hat der Stpfl. als deutscher Reiseveranstalter Reisevorleistungen eines österreichischen Unternehmers für Radtouren in Deutschland bezogen (Unterbringung, Verpflegung, Beförderung und Vermietung von Fahrrädern). Der deutsche Reiseveranstalter führte die Margenbesteuerung durch. Das Finanzamt wollte ihn aber nach § 13b UStG (Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers) für die Umsatzsteuer des österreichischen Geschäftspartners in Anspruch nehmen, was nach nationalem Recht, nicht aber nach Art. 306 MwStSystRL möglich wäre. Der Bundesfinanzhof gab dem Reiseveranstalter Recht.

### **Hinweis:**

Da die Entscheidung zurückwirkt, sollten Reiseveranstalter prüfen, ob Steuerfestsetzungen in der Vergangenheit, die eine Besteuerung auf Grund der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers umfassen, noch änderbar sind.

## 17 **Bundesfinanzhof bestätigt EuGH-Rechtsprechung zu geringeren formalen Anforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen**

Der Vorsteuerabzug erfordert das Vorhandensein einer den gesetzlichen Anforderungen entsprechenden Rechnung. Bislang hat nicht nur die Finanzverwaltung, sondern auch die Rechtsprechung eine eher formale Betrachtungsweise und daraus folgend bisweilen sehr strenge Anforderungen an die Rechnungsangaben gestellt. Nun hat der Bundesfinanzhof mit Urteilen vom 21.6.2018 (Aktenzeichen V R 25/15 und V R 28/16) die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs umgesetzt und die formalen Anforderungen an die zum Vorsteuerabzug notwendige Rechnung gelockert. Eine Rechnung muss für den Vorsteuerabzug **eine Anschrift des leistenden Unternehmers** enthalten, unter der er **postalisch erreichbar** ist. Wie der Bundesfinanzhof nun unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden hat, ist es nicht erforderlich, dass die Rechnung weitergehend einen Ort angibt, an dem der leistende Unternehmer seine Tätigkeit ausübt.

Im ersten Fall (Aktenzeichen V R 25/15) erwarb der Stpfl., ein Autohändler, Kraftfahrzeuge von einem Einzelunternehmer, der „im Onlinehandel“ tätig war, ohne dabei ein „Autohaus“ zu betreiben. Dieser erteilte dem Stpfl. Rechnungen, in denen er als seine Anschrift einen Ort angab, an dem er postalisch erreichbar war.

Im zweiten Fall (Aktenzeichen V R 28/16) bezog der Stpfl. als Unternehmer in neun Einzellieferungen 200 Tonnen Stahlschrott von einer GmbH. In den Rechnungen war der Sitz der GmbH entsprechend der Handelsregistereintragung als Anschrift angegeben. Tatsächlich befanden sich dort die Räumlichkeiten einer Anwaltskanzlei. Die von der GmbH für die Korrespondenz genutzte Festnetz- und Faxnummer gehörten der Kanzlei, die als Domiziladresse für etwa 15 bis 20 Firmen diente. Ein Schreibtisch in der Kanzlei wurde gelegentlich von einem Mitarbeiter der GmbH genutzt.

Der Bundesfinanzhof bejahte in beiden Fällen den Vorsteuerabzug mit ordnungsgemäßen Rechnungen. Für die Angabe der „vollständigen Anschrift“ des leistenden Unternehmers reiche die Angabe eines Ortes mit „postalischer Erreichbarkeit“ aus. Die Rechtsprechungsänderung beruht auf dem Urteil des Gerichtshofs der Europäi-



schen Union vom 15.11.2017 in den Rechtssachen Geissel und Butin (Aktenzeichen C-374/16 und C-375/16), das auf Vorlage durch den Bundesfinanzhof ergangen ist.

**Hinweis:**

Die Rechtsprechungsänderung ist für Unternehmer, die nach ihrer Geschäftstätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, von großer Bedeutung. Die Frage, ob bei der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs ordnungsgemäße Rechnungen vorliegen, ist regelmäßig Streitpunkt in Außenprüfungen. Der die Leistung empfangende Unternehmer muss nunmehr also nur sicherstellen, dass der leistende Unternehmer unter der in der Rechnung angegebenen Anschrift postalisch erreichbar ist. Es ist nicht erforderlich, dass er an diesem Ort auch die wirtschaftlichen Tätigkeiten, die in der von ihm ausgestellten Rechnung angegeben sind, ausübt. Es reicht jede Art von Anschrift und damit auch eine Briefkastenanschrift, sofern der Unternehmer unter dieser Anschrift erreichbar ist.

## **18 EC-Karten-Umsätze im Kassenbuch**

Das Bundesministerium der Finanzen hatte sich in einem Schreiben vom 16.8.2017 an die Wirtschaftsverbände dahingehend geäußert, dass die Erfassung von EC-Karten-Umsätzen im Kassenbuch zu einem formellen Buchführungsmangel führt. Dies wurde damit begründet, dass damit im Kassenbuch Einnahmen erfasst werden, die tatsächlich keine Bareinnahmen sind und damit nicht zu einer Erhöhung des Kassenbestands führen.

Diese Sichtweise ist in der Praxis auf Unverständnis gestoßen. Allgemein üblich ist es, solche Umsätze zunächst in der Kasse und sodann den EC-Kartenumsatz wieder als Minderung zu erfassen. Vielfach ist dies in der Praxis auch gar nicht anders möglich, da der Kunde oftmals erst am Ende des Kassiervorgangs die Art des Zahlungsmittels auswählt und mithin entscheidet, ob er den Kauf bar oder mittels EC-Karte bezahlt.

Nun hat die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 29.6.2018 an die entsprechenden Interessenverbände wie DStV und DIHK, den Handelsverband Deutschland sowie den Zentralverband des Deutschen Handwerks ihre restriktive Ansicht zumindest relativiert: Werden die ursprünglich im Kassenbuch erfassten Umsätze in einem weiteren Schritt gesondert kenntlich gemacht oder sogar wieder aus dem Kassenbuch auf ein gesondertes Konto aus- bzw. umgetragen, ist trotz des Mangels weiterhin die Kassensturzfähigkeit zu bejahen. Die (zumindest zeitweise) Erfassung von EC-Karten-Umsätzen im Kassenbuch ist als formeller Mangel bei der Gewichtung weiterer formeller Mängel im Hinblick auf eine eventuelle Verwerfung der Buchführung regelmäßig außer Betracht zu lassen. Voraussetzung ist, dass der Zahlungsweg ausreichend dokumentiert wird und die Nachprüfbarkeit des tatsächlichen Kassenbestands jederzeit besteht.

**Hinweis:**

Dies verdeutlicht, dass in solchen Fällen sehr sorgfältig die Zahlungsart dokumentiert werden muss.

## **19 Umsatzsteuersatz bei Verkauf zum Verzehr an Ort und Stelle in Bäckereifilialen**

Nach wie vor ungeklärt ist die Frage, unter welchen Voraussetzungen Umsätze von Bäckereifilialen bei Verzehr an Ort und Stelle dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % unterworfen werden dürfen. Beim Finanzgericht Münster ist hierzu unter dem Aktenzeichen 15 K 2553/16 U ein Verfahren anhängig, das den Verkauf von Backwaren und anderen Lebensmitteln zum Verzehr an Ort und Stelle von Bäckereifilialen mit und ohne eigene Sitzgelegenheiten betrifft. Hierbei kann es sich sowohl um Fachgeschäfte (Bäckerei mit eigenem Café) als auch um Filialen im Vorkassenbereich von Supermärkten handeln.

Zu der Behandlung dieser Fälle hat die Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen mit Verfügung vom 26.4.2018 (Kurzinformat USt 3/2018) wie folgt Stellung genommen:

- Die Lieferung von Speisen zum Verzehr an Ort und Stelle unterliegt dem Regelsteuersatz von 19 %, wenn die vorhandenen Sitzgelegenheiten im Eigentum der Bäckerei stehen, angemietet wurden oder zumindest deren Mitnutzung ausdrücklich vereinbart wurde.
- Können die vorhandenen Sitzgelegenheiten nicht der Bäckerei zugerechnet werden oder sind keine Sitzgelegenheiten vorhanden, liegt keine Lieferung von Speisen zum Verzehr an Ort und Stelle vor und der ermäßigte Umsatzsteuersatz ist anzuwenden.

**Hinweis:**

In vergleichbaren Fällen können Einsprüche im Hinblick auf das anhängige Verfahren ruhen. Aussetzung der Vollziehung gewährt die Finanzverwaltung nicht.

Im Einzelfall sollten die Verhältnisse vor Ort dokumentiert werden, was ggf. auch durch Fotos geschehen kann.

---

## Für Personengesellschaften

---

### 20 Übertragung von verrechenbaren Verlusten bei Schenkung eines Kommanditanteils

Kommanditisten dürfen zugerechnete Verluste mit anderen Einkünften nur bis zur Höhe des Kapitalkontos verrechnen. Darüber hinausgehende Verluste werden allerdings als verrechenbare Verluste vorgetragen und können in späteren Jahren mit Gewinnen aus dieser Kommanditbeteiligung verrechnet werden.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 1.3.2018 (Aktenzeichen IV R 16/15) entschieden, dass ein verrechenbarer Verlust auf den Übernehmer übergeht, wenn ein Kommanditist unentgeltlich einen Teil seiner Beteiligung an der KG überträgt und dem Übernehmer auch das durch die Beteiligung vermittelte Gewinnbezugsrecht übertragen wird. Entscheidend ist, dass der Erwerber insoweit zukünftig dergestalt belastet ist, dass Gewinnanteile mit dem negativen Kapitalkonto verrechnet werden.

**Hinweis:**

Im Einzelfall ist im Übertragungsvertrag sorgfältig zu regeln, welche Rechte und Pflichten und welche Kapitalkonten auf den Erwerber übergehen sollen.

### 21 Gewerbesteuerfreibetrag der anderen Gesellschafter einer Personengesellschaft bei Ausscheiden bis auf einen Gesellschafter

Scheiden aus einer Personengesellschaft bis auf einen Gesellschafter alle anderen Gesellschafter aus, so wird das Unternehmen dann von diesem als Einzelunternehmen fortgeführt (sog. Anwachsung). Für Zwecke der Gewerbesteuer wechselt ab diesem Zeitpunkt die Steuerschuldnerschaft der Personengesellschaft auf den verbleibenden Gesellschafter als Einzelunternehmer.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 25.4.2018 (Aktenzeichen IV R 8/16) entschieden, dass wenn dieser Vorgang während eines Jahres erfolgt, sich gewerbesteuerlich folgende Konsequenzen ergeben:

- Der Gewerbesteuermessbetrag ist für den gesamten Erhebungszeitraum einheit-

lich unter Berücksichtigung des vollen Gewerbesteuerfreibetrags zu berechnen.

- Für den Erhebungszeitraum des Rechtsformwechsels ist für jeden Steuerschuldner ein Gewerbesteuermessbescheid zu erlassen. In den Bescheiden ist der einheitlich ermittelte Gewerbesteuermessbetrag im prozentualen Verhältnis der von den beiden Steuerschuldnern erzielten Gewerbeerträge nebst den auf sie entfallenden Hinzurechnungen und Kürzungen zu berücksichtigen.

**Hinweis:**

Im Ergebnis ist der gewerbesteuerliche Freibetrag in dem Erhebungszeitraum des Rechtsformwechsels also insgesamt nur einmal zu gewähren.

## **22 Anforderungen an den Widmungsakt bei Wertpapieren als Sonderbetriebsvermögen**

Zum notwendigen Betriebsvermögen sind die Wirtschaftsgüter zu zählen, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind. Daneben existiert auch sog. gewillkürtes Betriebsvermögen. Diesem können i.d.R. Wirtschaftsgüter zugerechnet werden, wenn sie objektiv dazu geeignet und erkennbar dazu bestimmt sind, den Betrieb zu fördern. Hinsichtlich des gewillkürten Betriebsvermögens besteht ein Wahlrecht, dieses entweder dem Betriebsvermögen oder dem Privatvermögen zuzuordnen. Folge der Zuordnung solcher Wirtschaftsgüter ist, dass dann alle mit dem Wirtschaftsgut zusammenhängenden Erträge und Aufwendungen und auch Wertsteigerungen bzw. Wertminderungen im betrieblichen Bereich erfasst werden.

Strittig ist in der Praxis vielfach die Zuordnung von Wertpapieren zum gewillkürten Betriebsvermögen bzw. Sonderbetriebsvermögen. Dies v.a. dann, wenn später aus den Wertpapieren Verluste resultieren, die steuerlich mit den Erträgen aus dem Betrieb bzw. der Beteiligung an der Personengesellschaft verrechnet werden sollen. In diesen Fällen vermutete die Finanzverwaltung nicht selten, dass die Wertpapiere erst im Nachhinein dem Betrieb zugeordnet werden, wenn die Verluste schon absehbar sind. Daher ist von besonderer Bedeutung, dass die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum gewillkürten Betriebsvermögen einen ausdrücklichen Zuordnungsakt des Stpfl. erfordert. Dieser hat als solcher zwar keine besondere – insbesondere gesetzlich vorgeschriebene – Form und kann folglich grundsätzlich in jeder tatsächlichen Handlung zu erkennen sein. Im Zweifel wird dabei abgestellt auf eine zeitnahe Erfassung nach der Anschaffung des Wirtschaftsguts in der Buchführung.

Das Finanzgericht Köln hatte einen solchen Fall zu beurteilen. Die Besonderheit bestand darin, dass offensichtlich ein elektronisches Buchführungsprogramm verwendet worden war, das eine überprüfbare Festschreibung von Buchungen im Streitjahr nicht ermöglichte. Hierzu hat das Finanzgericht mit Urteil vom 26.4.2018 (Aktenzeichen 1 K 1896/17) entschieden, dass bei Verwendung eines elektronischen Buchführungsprogramms, das eine Festschreibung von Buchungen nicht ermöglicht, daraus resultierende nicht unumkehrbare Buchungen für einen solchen Widmungsakt nicht ausreichend sind. Eine weitere Möglichkeit der Dokumentation ist die Anzeige des Einlagevorgangs gegenüber dem zuständigen Finanzamt. Dies sei zumutbar, wenn Kenntnis über das insoweit unzureichende Buchhaltungsprogramm besteht.

**Hinweis:**

Auch wenn dieser Fall bereits im zweiten Rechtsgang vor dem Finanzgericht war (es geht um das Streitjahr 2008) und nun erneut die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig ist (Aktenzeichen IV R 17/18) verdeutlicht dieser Fall die Problematik in der Praxis. Auch wenn nach wie vor keine gesetzlichen Regeln und auch keine durch die Rechtsprechung aufgestellten Grundsätze zum Widmungsakt von Wirtschaftsgütern zum gewillkürten Betriebsvermögen existieren, sollte in einschlägigen Fällen zeitnah eine formlose Anzeige an das Finanzamt erfolgen.

---

## Für Bezieher von Kapitaleinkünften

---

### 23 Nachträgliche Werbungskosten und Abgeltungsteuer

Im Grundsatz sind auch nachträgliche Werbungskosten steuerlich abzugsfähig. Häufiger Anwendungsfall sind Schuldzinsen. Allerdings ist gesetzlich für Kapitaleinkünfte, die unter die Abgeltungsteuer fallen, ein ausdrückliches Werbungskostenabzugsverbot vorgesehen. Mit dem vergleichsweise günstigen Steuersatz von 25 % sollen alle Werbungskosten abgegolten ein.

Strittig war nun, ob dieses mit Wirkung ab dem Jahr 2009 eingeführte Werbungskostenabzugsverbot auch in den Fällen greift, in denen Kapitalerträge aus der Anlage ausschließlich vor dem 1.1.2009, also noch vor Geltung der Abgeltungsteuer zugeflossen sind. Im vom Bundesfinanzhof zu entscheidenden Fall ging es um Schuldzinsen, die auf eine untergegangene Beteiligung entfielen. Der Bundesfinanzhof bestätigt mit Urteil vom 28.2.2018 (Aktenzeichen VIII R 41/15), dass das Werbungskostenabzugsverbot auch dann Anwendung findet, wenn Ausgaben, die nach dem 31.12.2008 getätigt wurden, mit Kapitalerträgen zusammenhängen, die bereits vor dem 1.1.2009 zugeflossen sind. Aus der damaligen gesetzlichen Übergangsregelung zur Abgeltungsteuer folge nichts anderes.

### 24 Auszahlung einer Kapitallebensversicherung aus der Kapitalversorgung eines berufsständischen Versorgungswerks

Das Versorgungswerk der Zahnärztekammer Nordrhein sah früher neben einer Renten- auch eine Kapitalversorgung vor. Diese wurde abgeschafft und dadurch kam es teilweise zu Auszahlungen der bis dahin angesparten Gelder. Die steuerliche Erfassung dieser Auszahlungen war strittig.

Nun hat der Bundesfinanzhof über einen solchen Fall entschieden. Der im Jahr 1964 geborene Stpfl. seit 1994 Pflichtmitglied des Versorgungswerks der Zahnärztekammer Nordrhein (VZN). Satzungsgemäß bestand eine Beitragspflicht für eine Renten- sowie daneben für eine Kapitalversorgung. Die Kapitalversorgung war als kapitalbildende Lebensversicherung und als eigene Versorgungsart mit eigenem Abrechnungsverband im VZN ausgestaltet.

Auf Grund des satzungsgemäß spätesten Zugangsalters mit Vollendung des 45. Lebensjahrs und des seinerzeit frühestmöglichen Leistungsbezugs mit Vollendung des 57. Lebensjahrs wurden die Leistungen aus dieser Versorgungsart bis zum 31.12.2004 von den Finanzbehörden als steuerfrei eingestuft.

Durch Satzungsänderung zum 1.1.2005 wurde die Kapitalversorgung abgeschafft. Die Mitgliedschaft in der Kapitalversorgung ist seitdem nur noch beitragsfrei möglich. Über den bis dahin individuell erdienten Kapitalanspruch kann jedes Mitglied nach den §§ 25h bis 25i der (neuen) Satzung des VZN verfügen. Der Stpfl. erhielt nach der Kündigung seiner Kapitalversorgung im Streitjahr einen Betrag i.H.v. 25 853 € ausgezahlt. Entsprechend der vom VZN ausgestellten Bescheinigung sollten 19,67 % dieser Leistungen nach der sog. Öffnungsklausel, welche auf bestimmte, vor 2005 abgeschlossene Rentenversicherungen gilt, besteuert werden.

Der Bundesfinanzhof hat hierzu mit Urteil vom 12.12.2017 (Aktenzeichen X R 39/15) entschieden, dass auf entsprechende Kapitalauszahlungen nicht die Regelungen über die Leistungen aus einer Basis-Altersversorgung, sondern die Regelungen über Erträge aus Kapitallebensversicherungen anzuwenden sind, wenn eine zur Basisversorgung hinzutretende und von dieser getrennte Kapitalversorgung aus einem berufsständischen Versorgungswerk als Kapitallebensversiche-

ung ausgestaltet ist. Daher sei die Einmalzahlung des VZN an den Stpfl. zu Unrecht teilweise besteuert worden. Die Ausgestaltung als Kapitallebensversicherung nach dem bis zum 31.12.2004 geltenden Recht führt vielmehr dazu, dass der Auszahlungsbetrag einschließlich der dem Stpfl. zugeflossenen rechnungsmäßigen und außerrechnungsmäßigen Zinsen aus Sparanteilen steuerfrei bleibt.

Zwar unterliegt die Einmalzahlung aus einem berufsständischen Versorgungswerk grundsätzlich als „andere Leistung“ der Besteuerung. Dies gilt jedenfalls dann, wenn sie Teil der Basisversorgung ist. Die Erträge aus der bis 2004 bestehenden Kapitalversorgung des VZN sind jedoch keine Leistungen aus der Basisversorgung eines berufsständischen Versorgungswerks. Ausgehend von dem sog. Dreischichten-Modell, welches durch das Alterseinkünftegesetz umgesetzt worden ist, sind Kapitallebensversicherungen nicht als Teil der ersten Schicht der Basisversorgung, sondern (grundsätzlich) als Teil der dritten Schicht der Kapitalanlageprodukte anzusehen. Das gilt auch dann, wenn die Anwartschaften auf Beiträgen beruhen, die vor Inkrafttreten des Alterseinkünftegesetzes zum 1.1.2005 geleistet worden sind. Dabei muss es unerheblich sein, ob die Erträge aus solchen Kapitallebensversicherungen von einem berufsständischen Versorgungswerk oder einem anderen Anbieter ausgezahlt werden.

Die im Urteilsfall streitigen Leistungen aus der Kapitalversorgung des VZN sind keine der Basisversorgung. Denn anders als im Fall der Basisversorgung sind die Ansprüche aus der Kapitalversorgung beleihbar, übertragbar, vererbbar und jederzeit mit einer Frist von drei Monaten auszahlbar. Wesentliche Merkmale der Basisversorgung sind dagegen, dass die Renten erst bei Erreichen einer bestimmten Altersgrenze bzw. Erwerbsunfähigkeit gezahlt werden und als Entgeltersatzleistung in der Grundkonzeption der Lebensunterhaltssicherung dienen.

**Hinweis:**

Dieses Urteil dürfte eine Reihe gleichgelagerter Fälle betreffen.

## **25 Steuerfreiheit einer monatlichen Rente aus einem Altvertrag**

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat eine sehr interessante Entscheidung zur Besteuerung einer Privatrente aus einem Altvertrag getroffen, welche in etlichen vergleichbaren Fällen genutzt werden könnte. Der Stpfl. erhielt seit dem Streitjahr 2010 eine Rente aus einer privaten Versicherung. Den Versicherungsvertrag hatte er 1998 abgeschlossen. Ausweislich des Versicherungsscheins handelte es sich dabei um eine aufgeschobene lebenslänglich zahlbare Rente gegen laufende Beitragszahlung mit abgekürzter Beitragszahlungsdauer. Der Stpfl. leistete daraufhin bis zum 31.7.2003 (Ablauf der Beitragszahlung) fünf jährliche Beiträge. Als Rentenzahlungsbeginn war der 1.8.2010 mit einer garantierten monatlichen Grundrente zzgl. einer monatlichen Mindestüberschussrente vereinbart. Zudem war vereinbart, dass der Stpfl. anstatt der monatlichen Rentenzahlung auch eine einmalige Ablaufleistung verlangen konnte. Die fünf Jahresraten wirkten sich in den jeweiligen Jahren steuerlich nicht aus, da die berücksichtigungsfähigen Sonderausgaben vollständig ausgeschöpft wurden. 2010 entschied sich der Stpfl. für die monatliche Rentenzahlung. Das Finanzamt berücksichtigte die Rente im Einkommensteuerbescheid 2010 mit einem Ertragsanteil von 27 % als sonstige Einkünfte. Hiergegen wandte sich der Stpfl. und machte geltend, dass es sich insoweit um Kapitaleinkünfte handele, die der Abgeltungsteuer unterliegen würden.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat nun mit Urteil vom 17.10.2017 (Aktenzeichen 5 K 1605/16) entschieden, dass die Rentenbezüge vollständig steuerfrei sind. Bei dem Versicherungsvertrag des Stpfl. handelt es sich um eine Rentenversicherung mit Kapitalwahlrecht gegen laufende Beitragsleistung, da das Kapitalwahlrecht nicht vor Ablauf von zwölf Jahren ausgeübt werden konnte und somit um eine begünstigte Versicherung im Sinne der bis zum 31.12.2004 geltenden gesetzlichen Regelung, die weiter anzuwenden ist auf alle bis dahin abgeschlossenen

Verträge. Zwar leistete der Stpfl. nur Beiträge von fünf Jahresraten. Allerdings soll es nach Verwaltungsauffassung nicht zu beanstanden sein, wenn die Dauer der Beitragsleistung kürzer ist als die Vertragsdauer. Die laufende Beitragsleistung darf jedoch wirtschaftlich nicht einem Einmalbeitrag gleichkommen.

Fraglich und in der Rechtsprechung bislang nicht geklärt ist jedoch, ob und inwieweit die Altvorschrift, welche die Steuerfreiheit vorsieht, auch anzuwenden ist, wenn der Versicherungsnehmer bei einem begünstigten Versicherungsvertrag nicht von dem Kapitalwahlrecht Gebrauch macht, sondern – wie im Streitfall – eine monatliche Rente bezieht. Dies bejaht nun das Finanzgericht. Bei der Art und Weise der Auszahlung als Einmalbetrag oder als monatliche Rentenzahlung handelt es sich lediglich um eine Auszahlungsmodalität, die die Steuerfreistellung unberührt lässt.

**Hinweis:**

Gegen dieses Urteil ist nun vor dem Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VIII R 4/18 die Revision anhängig, so dass die Rechtsfrage noch nicht endgültig geklärt ist. In vergleichbaren Fällen sollten die Rentenzahlungen in der Steuererklärung mit Hinweis auf dieses Urteil als steuerfrei behandelt werden und ggf. gegen einen anderslautenden Bescheid mit Hinweis auf das anhängige Verfahren Einspruch eingelegt werden.

Steht dagegen die Auszahlung einer solchen Alt-Kapitallebensversicherung an, so muss gesehen werden, dass bei der Wahl einer Kapitalabfindung diese sicher steuerfrei ist, bei der Wahl einer Rentenzahlung die steuerlichen Folgen aber noch nicht endgültig geklärt sind.

---

## Für Hauseigentümer

---

### 26 Häusliches Arbeitszimmer als Steuerfalle bei Verkauf einer selbst genutzten Immobilie?

Die Veräußerung einer Immobilie innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren nach dem Erwerb wird im Grundsatz steuerlich erfasst, so dass der Veräußerungsgewinn zu versteuern ist. Ein solches Veräußerungsgeschäft wird aber dann nicht besteuert, wenn die veräußerte Immobilie im Zeitraum zwischen Anschaffung bzw. Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder im Jahr der Veräußerung und den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Fraglich ist nun, wie eine selbst genutzte Immobilie behandelt wird, in der ein häusliches Arbeitszimmer besteht. Die Finanzverwaltung hat insoweit bestimmt, dass ein häusliches Arbeitszimmer nicht Wohnzwecken dient, selbst wenn der Abzug der Aufwendungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten gesetzlich ausgeschlossen oder eingeschränkt ist. Dies hat im Fall der Veräußerung der Immobilie zur Folge, dass die Veräußerung, soweit diese auf das häusliche Arbeitszimmer entfällt, nicht von der Besteuerung ausgenommen wird. Mithin kann sich das häusliche Arbeitszimmer als Steuerfalle herausstellen.

Nun hat das Finanzgericht Köln mit Urteil vom 20.3.2018 (Aktenzeichen 8 K 1160/15) dagegen entschieden, dass ein häusliches Arbeitszimmer insoweit nicht als separates Wirtschaftsgut einzustufen ist. Der auf das häusliche Arbeitszimmer eines privat genutzten Eigenheims entfallende Veräußerungsgewinn führt nicht zu Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften, wenn eine weit überwiegende Eigennutzung der Wohnung im Übrigen vorliegt. Insbesondere könne aus dem Gesetzeswortlaut nicht das Erfordernis entnommen werden, dass sämtliche Wohnungsteile der Gesamtwohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden müssten, um die Ausnahme von der Besteuerung annehmen zu können.

**Hinweis:**

Das Finanzgericht hat die Revision zugelassen, so dass diese Rechtsfrage möglicherweise

vor den Bundesfinanzhof getragen wird.

## **27 Anschaffungsnahe Aufwendungen: Unvermutet angefallene Kosten zur Wiederherstellung des zeitgemäßen Zustands eines Mietobjekts**

Fallen bei einem Vermietungsobjekt in den ersten Jahren nach Erwerb Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen an, so ist die Grenze für den sog. anschaffungsnahe Aufwand zu beachten. Vereinfacht ausgedrückt sind Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen immer dann als Herstellungskosten einzustufen und können mithin nur über die Abschreibung (bei Wohngebäuden regelmäßig also über einen Zeitraum von 50 Jahren) zeitlich verteilt geltend gemacht werden, wenn sie innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes anfallen und ohne Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen. Wird diese Wertgrenze nicht überschritten, können solche Aufwendungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten vollumfänglich und sofort steuerlich als Erhaltungsaufwendungen geltend gemacht werden.

### **Hinweis:**

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

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

Der Bundesfinanzhof stellt nun zur Abgrenzung anschaffungsnahe Herstellungskosten mit Urteil vom 13.3.2018 (Aktenzeichen IX R 41/17) weiter fest:

- Unvermutete Aufwendungen für Renovierungsmaßnahmen, die lediglich dazu dienen, Schäden zu beseitigen, welche auf Grund des langjährigen vertragsgemäßen Gebrauchs der Mietsache durch den Nutzungsberechtigten entstanden sind, führen unter den weiteren Tatbestandsvoraussetzungen zu anschaffungsnahe Herstellungskosten.
- Dies gilt auch, wenn im Rahmen einer solchen Renovierung „verdeckte“, d.h. dem Stpfl. im Zuge der Anschaffung verborgen gebliebene, jedoch zu diesem Zeitpunkt bereits vorhandene Mängel, behoben werden.

Im Urteilsfall erwarben die Stpfl. in 2012 eine vermietete Eigentumswohnung (Kaufpreis 60 000 €; anteilige Anschaffungskosten für das Gebäude 40 316 €) und machten in der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2014 Instandhaltungsaufwendungen i.H.v. insgesamt 12 406 € geltend, die anteilig auf die Erneuerung des Badezimmers (8 517 €), die Erneuerung der Elektroinstallation (2 000 €), den Einbau von Fenstern (1 275 €), den Austausch einer Scheibe (186 €) sowie auf verschiedene Ersatzteile und Kleinmaterialien (428 €) entfielen.

Das Finanzamt berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid lediglich die Kosten für verschiedene Ersatzteile und Kleinmaterialien i.H.v. 428 € als sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen; die übrigen Aufwendungen i.H.v. 11 978 € ordnete das Finanzamt den anschaffungsnahe Herstellungskosten zu und berücksichtigte die-

se lediglich im Rahmen der Abschreibungen.

Im Einspruchsverfahren trugen die Stpfl. vor, bei den durchgeführten Arbeiten habe es sich um Schönheitsreparaturen gehandelt. Überdies könne die Sonderregelung für anschaffungsnahe Aufwendungen im Streitfall nicht zur Anwendung kommen, da die langjährige Mieterin kurz nach Erwerb der Wohnung plötzlich verstorben sei und die Wohnung ohne Durchführung der Sanierungsmaßnahmen nicht erneut habe vermietet werden können. Das Badezimmer sei 40 Jahre alt und verwohnt, die Fenster lediglich einfach verglast, die Fensterrahmen defekt und die Fußböden schadhaft gewesen. Die Elektroinstallation habe nicht mehr dem aktuellen VDE-Standard entsprochen. Diese Situation sei für die Stpfl. nicht vorhersehbar gewesen. Der Einspruch der Stpfl. hatte keinen Erfolg.

Der Bundesfinanzhof bestätigte die Auffassung des Finanzamts. Im Kern argumentiert das Gericht, dass im Regelfall von einer Renovierung und Modernisierung im Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes ausgegangen werden kann, soweit bauliche Maßnahmen innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung durchgeführt werden. Insoweit enthält die gesetzliche Vorschrift eine Regelvermutung für das Vorliegen anschaffungsnahe Herstellungskosten, ohne dass es einer Einzelfallprüfung bedarf. Im Rahmen dieser Regelvermutung sind auch die Kosten für Instandsetzungsmaßnahmen zur Beseitigung verdeckter – im Zeitpunkt der Anschaffung des Gebäudes jedoch bereits vorhandener – Mängel den anschaffungsnahe Herstellungskosten zuzuordnen. Gleiches gilt für Kosten zur Beseitigung von bei Anschaffung des Gebäudes angelegter, aber erst nach dem Erwerb auftretender altersüblicher Mängel und Defekte; auch solche Aufwendungen sind ihrer Natur nach verdeckte Mängel und mithin in die Betragsgrenze der anschaffungsnahe Herstellungskosten mit einzubeziehen.

**Hinweis:**

Der Bundesfinanzhof bestätigt also die restriktive Auslegung des Begriffs der anschaffungsnahe Herstellungskosten. In der Praxis sollte daher tunlichst vermieden werden, dass die 15 %-Schwelle in den ersten drei Jahren nach dem Erwerb der Immobilie überschritten wird. Ggf. ist das zeitliche Aufschieben von Maßnahmen sinnvoll.

---

## **Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer**

---

### **28 Jahressteuergesetz 2018: Referentenentwurf des Bundesfinanzministeriums veröffentlicht**

Mit Datum vom 25.6.2018 hat das BMF den Referentenentwurf des Jahressteuergesetzes 2018 veröffentlicht. Für die GmbH sind folgende Regelungen hervorzuheben:

- **Ausgleichszahlungen bei Organschaften:** § 14 KStG, der die Voraussetzungen wie auch die Rechtsfolgen der sog. körperschaftsteuerlichen Organschaft regelt, soll um einen neuen Abs. 2 ergänzt werden, der den Fall von Ausgleichszahlungen eines beherrschenden Unternehmens (= Organträger) an außenstehende Gesellschafter betrifft (sog. Minderheitsgesellschafter). Mit Rückwirkung für alle noch offenen Fälle soll es für die Anerkennung einer ertragsteuerlichen Organschaft bei gleichzeitiger Vereinbarung von Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter unschädlich sein, wenn neben dem festen Betrag nach § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG ein weiterer Zahlungsbestandteil hinzutritt. Dies soll jedoch nur gelten, wenn die Ausgleichszahlung insgesamt den dem Anteil am Grundkapital entsprechenden Gewinnanteil des außenstehenden Gesellschafters nicht übersteigt und die Ausgleichszahlung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet ist.



**Hinweis:**

Damit reagiert der Gesetzgeber auf das BFH-Urteil vom 10.5.2017 (Aktenzeichen I R 93/15, HFR 2018, 153), mit dem der BFH entschieden hatte, dass eine Organshaft dann nicht anzuerkennen ist, wenn solche variablen Ausgleichszahlungen eines Organträgers an einen außenstehenden Gesellschafter (im Streitfall: eine von der Höhe des Ertrags/Jahresüberschusses der Organgesellschaft abhängige Ausgleichszahlung) geleistet werden, weil dann das gesetzliche Erfordernis der „Abführung des gesamten Gewinns“ nicht erfüllt sei. Schon in früheren Jahren hatte der BFH der Organshaft die Anerkennung versagt, wenn derartige variable Ausgleichszahlungen vereinbart waren, das BMF hatte im Gegenzug darauf mit einem sog. Nichtanwendungserlass reagiert. Da auch das Fachschrifttum bislang schon von der handelsrechtlichen Zulässigkeit und der steuerlichen Unschädlichkeit variabler Ausgleichszahlungen ausgegangen ist, sollte die geplante gesetzgeberische Klarstellung nun für mehr Rechtssicherheit sorgen. Im Ergebnis soll die bisherige – für die Praxis großzügige – Sichtweise der FinVerw gesetzlich festgeschrieben werden.

- **Regelung des Verlustabzugs bei Kapitalgesellschaften (§ 8c KStG):** Das BVerfG hat mit Beschluss vom 29.3.2017 (Aktenzeichen 2 BvL 6/11, HFR 2017, 636), entschieden, dass der Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften nach § 8c Satz 1 KStG a.F. (jetzt § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG) gegen das Grundgesetz verstößt, da diese Regelung, wonach der Verlustvortrag einer Kapitalgesellschaft anteilig wegfällt, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 25 % und bis zu 50 % der Anteile übertragen werden, mit dem allgemeinen Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar ist. Zugleich hat das BVerfG dem Gesetzgeber aufgegeben, den Verfassungsverstoß bis zum 31.12.2018 rückwirkend für die Zeit ab 1.1. 2008 bis 31.12.2015 zu beseitigen. Dem will der Gesetzgeber aktuell damit nachkommen, dass die Vorschrift des § 8c Satz 1 KStG a.F. (jetzt § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG) auf schädliche Beteiligungserwerbe, die in dem Zeitraum 2008 bis 2015 stattgefunden haben, nicht anzuwenden ist. Da das BVerfG allerdings die Frage der Verfassungsmäßigkeit des § 8c Satz 2 KStG a.F. (jetzt § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG), also betreffend Übertragungen von mehr als 50 % der Anteile, ausdrücklich offen gelassen hat – und insoweit auch keine gesetzgeberische Änderung vorgesehen ist –, bleibt es beim vollständigen Wegfall des Verlustvortrags, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 50 % der Anteile übertragen werden. Auch ab dem 1.1.2016 finden die Regelungen des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG Anwendung.

**29 Verfassungsrechtliche Zweifel an § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG (sog. Mantelkauf) – Gewährung der Aussetzung der Vollziehung**

Dem BVerfG liegt aktuell zur Prüfung vor die Frage der Verfassungsmäßigkeit des § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG, ob bei der unmittelbaren Übertragung innerhalb von fünf Jahren von mehr als 50 % (im Streitfall 80 %) des gezeichneten Kapitals an einer Körperschaft an einen Erwerber (schädlicher Beteiligungserwerb) die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzten Verluste überhaupt nicht mehr abziehbar sind. Vor diesem Hintergrund ist der Beschluss des FG Hamburg vom 11.4.2018 (Aktenzeichen 2 V 20/18, [www.stotax-first.de](http://www.stotax-first.de)) zu sehen, mit dem das FG mit Rücksicht auf seine Vorlage vom 29.8.2017 (2 K 245/17, EFG 2017, 1906) entsprechend Aussetzung der Vollziehung gewährt. Dabei hat das FG dem Interesse des Stpfl. an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes explizit Vorrang vor dem öffentlichen, vornehmlich fiskalischen Interesse eingeräumt. Das FG führt wörtlich aus, dass „im Rahmen der für die Aussetzungsentscheidung maßgeblichen summarischen Prüfung [...] eher zu erwarten [ist], dass § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG nicht nur für die Zukunft, sondern auch rückwirkend für nichtig erklärt wird“.

Der Stpfl. hat seinen Antrag auf Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes vornehmlich darauf gestützt, dass die Verlustabzugsbeschränkung in § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG verfassungswidrig ist. Für den „kleinen Fall“ einer Anteilsübertragung (Anteils- oder Stimmrechtsübertragungen von höchstens 50 %) habe das BVerfG die Verfassungswidrigkeit von § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG bereits festgestellt. Nach Maßgabe

des Vorlagebeschlusses des FG Hamburg vom 29.8.2017 (2 K 245/17, EFG 2017, 1906) könne für die Übertragung von mehr als 50 % der Anteile nichts anderes gelten.

Die weitere Rechtsentwicklung bleibt abzuwarten. Das FG Hamburg hat sich der Argumentation des BVerfG angeschlossen und die Auffassung vertreten, dass auch die Vorschrift des § 8c Satz 2 KStG (bzw. § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG n.F.) insoweit verfassungswidrig ist, als bei der unmittelbaren Übertragung innerhalb von fünf Jahren von mehr als 50 % (im Streitfall 80 %) des gezeichneten Kapitals an einer Körperschaft an einen Erwerber (schädlicher Beteiligungserwerb) die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzten Verluste überhaupt nicht mehr abziehbar sind. Es ist davon auszugehen, dass das BVerfG auch diese Regelung der Übertragung von mehr als 50 % für verfassungswidrig erklären wird, so dass einschlägige Sachverhalte offengehalten werden sollten.

### **30 Ausfall einer gegenüber der GmbH bestehenden privaten Kapitalforderung als steuerlich anzuerkennender Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen**

Im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 17 EStG konnten dabei – nach mittlerweile überholter Rechtslage – auch sog. nachträgliche Anschaffungskosten (insbesondere auf Grund der durch Gesellschafter geleisteten eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen) steuermindernd berücksichtigt werden.

In diesem Kontext ist auch der Streitfall zu sehen, über den das FG Münster zu entscheiden hatte. Konkret hatte – verkürzt dargestellt – ein Stpfl. geklagt, der seit 2002 zu 30 % an einer GmbH beteiligt war, der er ab 2007 Darlehen gewährte. In 2011 verzichtete er auf die Darlehensforderung und veräußerte wenige Wochen später auch seinen Gesellschaftsanteil (Stammeinlage 75 T€, Kaufpreis 30 T€). Den sich ergebenden Verlust aus der Veräußerung des Stammkapitals und dem Verlust des Gesellschafterdarlehens machte er im Streitjahr 2011 als Verlust i.S.d. § 17 EStG geltend. Das FA erkannte lediglich den Verlust aus der Veräußerung des Stammkapitals an.

Das FG Münster ist für diesen Streitfall mit seinem – noch nicht rechtskräftigen – Urteil vom 12.3.2018 (Aktenzeichen 2 K 3127/15 E, EFG 2018, 947) der aktuellen Rechtsprechung des BFH explizit gefolgt, nach der der endgültige Ausfall einer Kapitalforderung i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG in der privaten Vermögenssphäre für den aktuellen Zeitraum seit Einführung der Abgeltungsteuer zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4 EStG führt. Danach kann auch der Verzicht auf eine private Darlehensforderung zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust aus Kapitalvermögen führen. Eine Berücksichtigung des Darlehensverlusts als (nachträgliche) Anschaffungskosten der Beteiligung kommt nach Feststellung des FG nicht in Betracht.

Zur Begründung führt das FG Münster aus, dass zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch der Gewinn aus der Veräußerung von sonstigen Kapitalforderungen jeder Art i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG gehöre; als Veräußerung gelte auch die Einlösung, Rückzahlung, Abtretung oder verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft. Weiterhin könne aber auch der endgültige Ausfall (der ja keine Veräußerung sei) einer Kapitalforderung zu einem steuerlichen Verlust führen, da nach der BFH-Rechtsprechung der Ausfall einer Rückzahlung gleichzustellen sei. Denn wirtschaftlich betrachtet mache es schließlich keinen Unterschied, ob der Stpfl. die Forderung noch kurz vor dem Ausfall zu null veräußert oder ob er diese behält. Auch der Fall des Forderungsverzichts sei insoweit der Veräußerung gleichzustellen, da auch dieser zu einem endgültigen Ausfall der Kapitalforderung führe und nach der Vorstellung des Gesetzgebers sämtliche Wertveränderungen im Zusammenhang mit Kapitalanlagen steuerlich zu erfassen seien.

#### **Hinweis:**

Das FG Münster hat die Revision im Hinblick auf das beim X. Senat des BFH anhängige Verfahren mit dem Aktenzeichen X R 9/17 explizit zugelassen. Einschlägige Verfahren sollten offengehalten werden, damit derartige Darlehensverluste zumindest im Regelungskreis des

§ 20 EStG (i.d.R. also in Höhe des Abgeltungsteuersatzes) Berücksichtigung finden.

### **31 Zeitpunkt der Geltendmachung eines Auflösungsverlusts nach § 17 EStG bei Ablehnung der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels Masse**

Als Veräußerung i.S.d. § 17 EStG gilt auch die Auflösung einer Kapitalgesellschaft. Ein Auflösungsverlust i.S.d. § 17 Abs. 1, 2 und 4 EStG entsteht dann, wenn die im Zusammenhang mit der Auflösung der Gesellschaft vom Stpfl. persönlich getragenen Kosten sowie seine Anschaffungskosten den gemeinen Wert des zugeteilten oder zurückgezahlten Vermögens der Kapitalgesellschaft übersteigen.

Vor diesem Hintergrund hat nun der BFH mit Urteil vom 13.3.2018 (Aktenzeichen IX R 38/16, BFH/NV 2018, 721) zur Frage des Zeitpunkts der Realisierung eines Auflösungsverlusts entschieden, dass ein Auflösungsverlust nach § 17 Abs. 4 EStG nicht bereits zu dem Zeitpunkt des Antrags auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens entsteht, wenn die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt wird. Die Vorinstanz hatte für den Streitfall u.a. festgestellt, dass Tatbestandsmerkmal eines Auflösungsverlusts die zivilrechtliche Auflösung der Gesellschaft sei, nicht aber die Beendigung der Gesellschaft bzw. die Liquidation, und dass die Vermögenslosigkeit als solche nicht zur Auflösung der Gesellschaft führe. Auch sei die Löschung im Handelsregister nicht als lediglich deklaratorisch anzusehen.

In Bestätigung seiner Rechtsprechung unterstreicht der BFH diese Feststellungen des FG mit dem Hinweis, dass ein Verlust i.S.d. § 17 EStG in dem Jahr zu erfassen ist, in dem mit einer wesentlichen Änderung des bereits feststehenden Verlusts nicht mehr zu rechnen ist. Hiervon sei auszugehen, wenn der gemeine Wert des dem Stpfl. zugeteilten oder zurückgezahlten Vermögens einerseits und die Liquidations- und Anschaffungskosten des Gesellschafters andererseits feststehen. Dies sei in Liquidationsfällen regelmäßig erst dann der Fall, wenn die Liquidation abgeschlossen ist. Als früherer Zeitpunkt komme u.a. der Zeitpunkt der Ablehnung der Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse in Betracht. Nicht ausreichend ist jedoch der bloße Antrag auf Insolvenzeröffnung, da dieser noch nicht zu einer zivilrechtlichen Auflösung der Gesellschaft führe.

#### **Hinweis:**

Auch dieser Streitfall zeigt die steuerliche Problematik des Zeitpunkts der Verlustrealisierung in ihrer gesamten Tragweite: Wird der Auflösungsverlust „zu früh“ geltend gemacht, verliert der Stpfl. das Einspruchs- und ggf. das anschließende Klageverfahren, kann aber i.d.R. den Verlust in einem späteren Veranlagungszeitraum noch geltend machen. Wird der Verlust hingegen „zu spät“ geltend gemacht, scheidet die Verlustberücksichtigung aus, wenn die Steuerbescheide bereits bestandskräftig sind. Daher ist in einschlägigen Fällen dringend darauf zu achten, den Auflösungsverlust möglichst früh geltend zu machen und zudem die Bescheide für die betreffenden Jahre möglichst offen zu halten.

### **32 FinVerw zu den Auswirkungen des MoMiG auf nachträgliche Anschaffungskosten gem. § 17 Abs. 2 EStG**

Im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 17 EStG konnten – nach mittlerweile überholter Rechtslage – auch sog. nachträgliche Anschaffungskosten (insbesondere auf Grund der durch Gesellschafter geleisteten eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen) gewinnmindernd bzw. verlusterhöhend berücksichtigt werden.

Zu dieser Problematik hatte der BFH seine Rechtsprechung mit Urteil vom 11.7.2017 (Aktenzeichen IX R 36/15, HFR 2017, 1032) entscheidend geändert und (unter Formulierung eines Bestandsschutzes für „Altfälle“) entschieden, dass mit der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch das MoMiG (Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen vom 23.10.2008, BGBl. I 2008, 2026) die gesetzliche Grundlage für die bisherige Rechtsprechung zur Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus ei-

genkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG entfallen ist. Die bisherigen Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen können nun nur noch dann angewandt werden, wenn der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum Tag der Veröffentlichung dieses Urteils (d.h. bis zum 27.9.2017) geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist.

Vor diesem Hintergrund ist nun die Kurzinformation ESt der OFD Nordrhein-Westfalen vom 20.3.2018 zu sehen (DB 2018, 801), mit der die FinVerw explizit auf das vorgenannte Urteil Bezug nimmt. Der BFH widerspreche, so die OFD, damit ausdrücklich der Auffassung der FinVerw, gleichwohl sei die abschließende Erörterung der Frage, inwieweit die FinVerw dieses Urteil allgemein anwendet, auf Bund-Länder-Ebene vertagt worden. Bis auf Weiteres solle daher wie folgt verfahren werden:

- Werden nachträgliche Anschaffungskosten geltend gemacht, so sind diese nach bisheriger Verwaltungsauffassung zu behandeln, wenn die eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum 27.9.2017 geleistet wurde oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist.
- Fälle, in denen nachträgliche Anschaffungskosten geltend gemacht werden und die eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen erst nach dem 27.9.2017 geleistet wurden oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters erst nach diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist, sind bis zur abschließenden Erörterung auf Bund-Länder-Ebene zurückzustellen.

### **33 Entwurf eines Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften: Regierungsentwurf beschlossen**

Mit Datum vom 1.8.2018 hat die Bundesregierung den Gesetzentwurf zum „Jahressteuergesetz 2018“ beschlossen. Dieses Gesetzesvorhaben trägt von nun an den neuen Titel „Entwurf eines Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“. Aus der Fülle der Änderungen ist für GmbHs hervorzuheben, dass – wie auch schon im vorhergehenden Referentenentwurf – Neuregelungen vorgesehen sind

- für den Fall von Ausgleichszahlungen eines beherrschenden Unternehmens (= Organträger) an außenstehende Gesellschafter (§ 14 Abs. 2 KStG-E) und
- betreffend den Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften (§ 8c KStG); hier soll in der Folge des BVerfG-Beschlusses vom 29.3.2017 (Aktenzeichen 2 BvL 6/11, BStBl II 2017, 1082) der § 8c Satz 1 KStG a.F. (jetzt § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG) für die Zeiträume 2008 bis 2015 ersatzlos aufgehoben werden.

Im Vergleich zum Referentenentwurf ist die GmbH betreffend festzustellen, dass (lediglich) die Anwendungsvorschrift des § 34 KStG geändert worden ist, da zwischenzeitlich das EuGH-Urteil vom 28.6.2018 betreffend die in § 8c Abs. 1a KStG geregelte sog. Sanierungsklausel veröffentlicht wurde. Da der EuGH die Sanierungsklausel – im Gegensatz zur Europäischen Kommission – nicht als unionsrechtswidrige Beihilfe ansieht, soll diese Klausel wieder zur Anwendung gelangen. § 34 Satz 2 KStG ordnet daher die rückwirkende Anwendung der Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG an.

#### **Hinweis:**

Durch die Wiederanwendung der Sanierungsklausel liegt bei Vorliegen der Voraussetzungen

des § 8c Abs. 1a KStG kein schädlicher Beteiligungserwerb nach § 8c Abs. 1 KStG vor.

Hinzuweisen ist auf etliche Zweifelsfragen zu der Regelung des teilweisen oder vollständigen Wegfalls des Verlustvortrags bei Anteilseignerwechsel. In einschlägigen Fällen sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

### **34 EuGH-Urteile: Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG keine unionsrechtswidrige Beihilfe**

Weil beim steuerlichen Verlustabzug der Grundsatz gelten soll, dass Verluste nicht auf andere Personen übertragbar sind, sondern nur von der Person steuerlich geltend gemacht werden können, die sie erlitten hat (Personenidentität), ist in § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG geregelt, dass bei einer Kapitalgesellschaft der Anteilseignerwechsel dazu führt, dass der Verlustabzug bei Anteils- oder Stimmrechtsübertragungen von mehr als 50 % vollständig untergeht. Für die Berechnung der Quote sind jeweils alle unmittelbaren und mittelbaren Erwerbe von Anteilen an der Verlustgesellschaft innerhalb von fünf Jahren zu berücksichtigen. Dies soll nach § 8c Abs. 1a KStG dann nicht gelten, wenn der Beteiligungserwerb „zum Zweck der Sanierung des Geschäftsbetriebs der Körperschaft“ erfolgt. Diese sog. Sanierungsklausel ist von der Europäischen Kommission als unionsrechtswidrige Beihilfe eingestuft worden, so dass eine Anwendung nicht erfolgen durfte.

Vor diesem Hintergrund sind aktuell die vier parallelen EuGH-Urteile vom 28.6.2018 (Aktenzeichen Rs. C-208/16 P, C-209/16 P, C-203/16 P und C-219/16 P, IStR 2018, 552 = StEd 2018, 421) zu sehen, mit denen dieser nun entschieden hat, dass die Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG keine unzulässige Beihilfe darstellt und sehr wohl unionsrechtskonform ist. Zugleich hat der EuGH damit den Beschluss der Europäischen Kommission für nichtig erklärt und auch die erstinstanzlichen Entscheidungen des Gerichts der Europäischen Union aufgehoben. Zur Begründung führt der EuGH – verkürzt dargestellt – aus, dass die EU-Kommission den selektiven Charakter der Sanierungsklausel anhand eines fehlerhaft bestimmten Referenzsystems beurteilt habe, d.h., die EU-Kommission habe fälschlicherweise den Verlustuntergang als Regelfall (Normalzustand) und die Sanierungsklausel als unzulässige Ausnahme dazu aufgefasst.

Tatsächlich ist aber die Sanierungsklausel nach Feststellung des EuGH der Regelfall und damit der zutreffende Referenzrahmen in der allgemeinen Regelung des Verlustabzugs gem. § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 2 EStG zu sehen, die eine Verrechnung von erwirtschafteten Verlusten mit Gewinnen des vorangegangenen oder späterer Wirtschaftsjahre vorsieht. Von diesem Grundsatz ausgehend stelle die Regelung über den Verlustuntergang in § 8c Abs. 1 KStG die Ausnahmeregelung dar, zu der dann die Sanierungsklausel wieder die Rückausnahme ist.

#### **Hinweis:**

Nach diesen EuGH-Urteilen zu Gunsten sanierungsbedürftiger Kapitalgesellschaften muss die deutsche FinVerw die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG infolge der Nichtigerklärung des Kommissionsbeschlusses wieder anwenden. Allerdings ist hierfür zuvor (vgl. § 34 Abs. 6 Satz 3 KStG) die Veröffentlichung der EuGH-Urteile im Bundesgesetzblatt erforderlich. Nach der Veröffentlichung ist dann § 8c Abs. 1a KStG gem. § 34 Abs. 6 Satz 4 KStG (in der aktuell noch gültigen Gesetzesfassung) in den Fällen anzuwenden, in denen die Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind.

### **35 Ertragsteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen**

Mit dem am 4.7.2017 veröffentlichten „Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen“ hatte der Gesetzgeber die steuerliche Förderung von Sanierungen festgeschrieben und festgelegt, dass betrieblich veranlasste Sanierungserträge steuerfrei gestellt werden (so der noch nicht in Kraft getretene § 8c Abs. 2 KStG). Diese Rechtsfolge greift – anders als nach der bisherigen Rechtslage (dem sog. Sanierungserlass des BMF) – bei Vorliegen der Vorausset-

zungen unabhängig davon, ob der Stpfl. einen Antrag stellt. Zuvor war in 2016 die Anwendung des Sanierungserlasses vom BFH mit der Begründung verworfen worden, nach der Abschaffung der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung zur Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen in 1997 sei es auch der Verwaltung verwehrt, solche Sanierungsgewinne unter Bezug auf die sachliche Unbilligkeit von der Besteuerung freizustellen. Diese Rechtsprechung hatte der BFH fortgeführt, worauf das BMF mit sog. Nichtanwendungserlassen reagiert hatte. Dieser war aus Sicht der Verwaltung erforderlich, da die neu geschaffene gesetzliche Regelung zur Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen nicht auf Altfälle (Schuldenerlass bis zum 8.2.2017) anzuwenden ist, eine Besteuerung in diesen Fällen aber weiterhin – basierend auf dem Sanierungserlass – nicht erfolgen sollte.

Vor diesem Hintergrund ist nun der nicht zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehene BFH-Beschluss vom 16.4.2018 (Aktenzeichen X B 13/18, BFH/NV 2018, 817 = DStZ 2018, 481) zu sehen, mit dem der BFH seine bisherige Rechtsprechung fortgeführt und festgestellt hat, dass die im BMF-Schreiben vom 27.4.2017 (BStBl I 2017, 741) vorgesehene weitere Anwendung des sog. Sanierungserlasses auf Altfälle auf Grund des Fehlens einer entsprechenden gesetzlichen Übergangsregelung mit dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung nicht vereinbar ist. An dieser Feststellung ändere auch die Wiederholung der Verwaltungsauffassung (die Nichtanwendungserlasse) durch das BMF-Schreiben vom 29.3.2018 (BStBl I 2018, 588) nichts. Die diesem Beschluss des BFH zu Grunde liegende Beschwerde der Stpfl. wegen Nichtzulassung der Revision wurde als unzulässig verworfen.

**Hinweis:**

Die gesetzlichen Neuregelungen der § 3a EStG und § 7b GewStG standen unter dem Vorbehalt der Prüfung durch die EU-Kommission. Diese musste bestätigen, dass die Regelungen entweder keine Beihilfen oder mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfen darstellen. Dies ist nach vorliegenden Informationen erfolgt. Insoweit steht allerdings noch die offizielle Bestätigung aus.

**36 Keine Fortgeltung der eigenkapitalersatzrechtbasierten Regelungen nach Inkrafttreten der Änderungen durch das MoMiG**

Im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 17 EStG konnten – nach mittlerweile überholter Rechtslage, die die Praxis aber noch viele Jahre beschäftigen wird – auch die durch Gesellschafter geleisteten eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten gewinnmindernd bzw. verlust erhöhend berücksichtigt werden.

In diesem Zusammenhang ist das noch nicht rechtskräftige Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 18.4.2018 (Aktenzeichen 3 K 3138/15, StEd 2018, 470) zu beachten, mit dem das FG entschieden hat, dass nach dem Inkrafttreten des MoMiG verlorene Gesellschafterdarlehen nicht mehr im Rahmen des § 17 EStG als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen sind. Damit schließt es sich der einschlägigen BFH-Rechtsprechung (BFH v. 11.7.2017, Aktenzeichen IX R 36/15, BStBl II 2017, 683) nur teilweise an. Eine übergangsweise Anwendung der vorherigen Rechtslage bis zur Veröffentlichung des BFH-Urteils aus Gründen des Vertrauensschutzes lehnt das FG ab.

Mit dem genannten Urteil vom 11.7.2017 hatte der BFH eine bedeutsame Rechtsprechungsänderung betreffend die steuerliche Behandlung eigenkapitalersetzender Finanzierungshilfen vollzogen, so dass nach dem aktuellen Stand der höchstgerichtlichen Rechtsprechung folgende **drei Sachverhaltsvarianten** der Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG zu unterscheiden sein sollten:

- Sachverhalte der Gewährung eigenkapitalersetzender Finanzierungshilfen vor Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch das MoMiG, welches am

1.11.2008 in Kraft getreten ist,

- Sachverhalte der Gewährung eigenkapitalersetzender Finanzierungshilfen nach Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts, aber vor Veröffentlichung des Urteils vom 11.7.2017, d.h. bis zum 27.9.2017 (insoweit gewährt der BFH „Vertrauensschutz“), und
- Sachverhalte der Gewährung eigenkapitalersetzender Finanzierungshilfen nach Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts und nach Veröffentlichung der o.g. BFH-Entscheidung.

Im Streitfall ging es um die Höhe des Liquidationsverlusts bei Auflösung einer GmbH. Die FinVerw erkannte lediglich den Verlust des Stammkapitals an, nicht jedoch den Verlust eines Darlehens in Gestalt eines über die Jahre in der Buchführung der GmbH geführten Verrechnungskontos für Einlagen und Entnahmen des Klägers, der zugleich alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer war.

Das FG Berlin-Brandenburg hat die steuerliche Berücksichtigung der Darlehensverluste sowohl i.R.d. § 17 EStG wie auch i.R.d. § 20 EStG abgelehnt,

- da es zum einen unter Würdigung aller Umstände des Sachverhalts nicht von der behaupteten Darlehenshöhe zum Liquidationszeitpunkt überzeugt war. Die zum Nachweis vom Stpfl. vorgelegten Unterlagen, nämlich Konten der Buchhaltung sowie Jahresabschlüsse können nur generell auf Plausibilität und Seriosität daraufhin geprüft werden, dass der Darlehensbestand dann insgesamt an- oder ab-zuerkennen ist; eine Berücksichtigung lediglich von plausibel gemachten Teilbeträgen kommt aber nicht in Betracht.
- Zum anderen sollen die früheren, auf dem Eigenkapitalersatzrecht beruhenden Grundsätze über die Anerkennung nachträglicher Anschaffungskosten auf Grund eigenkapitalersetzender Gesellschafterdarlehen seit dem Inkrafttreten der Änderungen durch das MoMiG nicht mehr gelten (Bestätigung der BFH-Rechtsprechung), und zwar nach Auffassung des FG Berlin-Brandenburg auch nicht übergangsweise bis zum 27.9.2017 (insoweit stellt sich das FG explizit gegen den IX. Senat des BFH).

Eine übergangsweise Weiteranwendung der früheren Grundsätze komme nicht in Betracht, da keine Änderung der Rechtsprechung, sondern eine Gesetzesänderung vorliege. Und der BFH sei nicht etwa von einer langjährigen ständigen Rechtsprechung abgewichen, vielmehr habe der Gesetzgeber das Gesetz geändert, so dass der BFH nachfolgend erstmalig zu entscheiden hatte, wie die neue Gesetzeslage auszulegen ist.

Eine Berücksichtigung des Darlehensausfalls im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen wurde zum einen abgelehnt, da für die Darlehenshingabe keine Zinsen vereinbart wurden und es somit an der für Einkünfte aus Kapitalvermögen erforderlichen Einkünfteerzielungsabsicht fehlte. Zum anderen wurde das Darlehen bereits vor dem 1.1.2009 und somit vor Einführung der Steuerpflicht von Veräußerungsgewinnen aus Kapitalanlagen gewährt und fällt damit unter den Bestandsschutz für Altfälle.

**Hinweis:**

Die weitere Rechtsentwicklung bleibt mit Spannung abzuwarten, da das FG Berlin-Brandenburg gleich zwei höchst aktuelle Entwicklungstendenzen der Rechtsprechung zur erneuten Überprüfung stellt, nämlich die die eigenkapitalersatzrechtbasierten Regelungen betreffende Übergangsregelung bezogen auf § 17 EStG einerseits und zudem auch die Verlustberücksichtigung im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 EStG andererseits.

Das FG weist zu Recht darauf hin, dass entsprechende Fälle der Berücksichtigung eigenkapitalersetzender Darlehen auch noch in ferner Zukunft umstritten sein werden, weil Darlehen oft langfristig gewährt werden und Krisen i.S.d. aufgehobenen Eigenkapitalersatzrechts sehr lange bestehen können, bevor eine Insolvenz eintritt.

Daneben sind aber auch die Ausführungen des Gerichts zur Nachweisführung der hingebenen Darlehensbeträge für die Praxis von Bedeutung. Es sollten tunlichst Nachweise über die Hingabe der Darlehen z.B. in Form von Bankkontoauszügen aufbewahrt werden. Dies ist umso wichtiger, als diese Vorgänge oftmals erst viele Jahre später steuerlich relevant werden und dann solche Belege z.B. bei Banken nicht mehr beschafft werden können.

### **37 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)**

#### **a) vGA bei Vereinbarung eines Mindest- und eines Höchstzinssatzes im Cash-Pooling-Verfahren**

Nach ständiger Rechtsprechung müssen Verträge zwischen der GmbH und ihren Gesellschaftern fremdüblich bzw. angemessen sein. Schuldrechtliche Vereinbarungen zwischen einem beherrschenden Gesellschafter und der von ihm beherrschten GmbH müssen zur steuerlichen Wirksamkeit daneben im Voraus getroffen und zivilrechtlich wirksam sowie auch tatsächlich durchgeführt sein.

Vor diesem Hintergrund ist das nicht zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehene BFH-Urteil vom 17.1.2018 (Aktenzeichen I R 74/15, HFR 2018, 639) zu sehen, mit dem der BFH die bisherige Rechtsprechung fortgeführt und entschieden hat, dass dann ein Verstoß gegen die Grundsätze des sog. formellen Fremdvergleichs vorliegt, wenn im Rahmen eines konzerninternen Cash-Pooling-Verfahrens lediglich ein Mindest- und ein Höchstzinssatz vereinbart wird und hiernach noch ein erheblicher Spielraum für die Berechnung der Zinsvergütung verbleibt.

Im Streitfall hatte eine Enkelgesellschaft geklagt, deren alleinige Gesellschafterin die P-GmbH war, die mit ihrer Muttergesellschaft (A-AG) einen Ergebnisabführungsvertrag abgeschlossen und u.a. damit eine Organschaft begründet hatte. Während des Streitjahrs 2009 wurde über die Vermögen der A-AG und der P-GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet. In den vorangehenden Jahren hatte die Klägerin am (konzerninternen) Cash-Pooling der A-AG teilgenommen. Schriftliche Vereinbarungen hierzu wurden zwischen der Klägerin und der A-AG nicht getroffen. Nach den Feststellungen des FG München sollten die Cash-Pool-Guthaben in Höhe von ... bis ... % verzinst werden. Dabei orientierten sich die Zinssätze an den Refinanzierungszinsen der A-AG in Höhe von ... bis ... %. Sicherheiten für Forderungen der Klägerin aus dem Cash-Pool wurden nicht vereinbart. Für die Klägerin ergaben sich während der Teilnahme am Cash-Pool keine Darlehensverpflichtungen. Zeitgleich mit der Insolvenzanmeldung der A-AG wurde das Cash-Pooling beendet. Die Klägerin nahm Teilwertabschreibungen ihrer Forderungen aus dem Cash-Pool vor, die das FA jedoch nicht anerkannte.

Das FG kam zu dem Ergebnis, dass auf Grund der fehlenden Besicherung der Darlehen vom Vorliegen einer vGA an die der Gesellschafterin der Klägerin, der P-GmbH, nahestehende Person (A-AG) auszugehen ist. Dieser Würdigung stimmt der BFH zu und führt insbesondere aus, dass dann, wenn der begünstigte Gesellschafter ein beherrschender Gesellschafter ist, eine vGA bereits dann anzunehmen sein kann, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an ihn oder an eine ihm nahestehende Person erbringt, für die es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt – sog. formeller Fremdvergleich. Im Streitfall wurden daher vGA bejaht, weil die Vergütung des beherrschenden Gesellschafters zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter dem Grunde und der Höhe nach nicht klar und eindeutig vereinbart worden war.

#### **Hinweis:**

In der Praxis sollten entsprechende Vereinbarungen so gestaltet werden, dass die Höhe der Vergütung allein durch Rechenvorgänge ermittelt werden kann und es deshalb auch keiner Ermessensausübung durch die Geschäftsführung oder die Gesellschafterversammlung bedarf; die Festlegung eines Mindest- und eines Höchstzinssatzes genügt nach Auffassung des BFH gerade nicht.



**b) Arbeitnehmerfinanzierte Altersversorgung (Barlohnsumwandlung) eines Gesellschafter-Geschäftsführers keine vGA**

Die Vereinbarung einer Entgelt- oder Gehaltsumwandlung mit dem Ziel z.B. der Finanzierung eines vorzeitigen Ruhestands oder des Aufbaus einer arbeitnehmerfinanzierten Altersversorgung (mittels eigener Gehaltsansprüche) zählt zu den besonders anspruchsvollen steuerlichen Fragestellungen, die schon häufiger die Finanzgerichte beschäftigt haben.

Mit Urteil vom 7.3.2018 (Aktenzeichen I R 89/15, BFH/NV 2018, 887 = DStZ 2018, 558) hat der BFH – in Bestätigung der vorinstanzlichen Entscheidung – entschieden, dass der Aufbau einer arbeitnehmerfinanzierten Altersversorgung mittels eigener Gehaltsansprüche eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH nicht zu einer vGA führt, wenn zu diesem Zweck das Gehalt des Gesellschafter-Geschäftsführers reduziert und der Minderungsbetrag an eine überbetriebliche Versorgungskasse gezahlt wird. Die besonderen Voraussetzungen, die an die Anerkennung einer Pensionszusage gestellt werden, müssen in diesem Fall nicht erfüllt sein, „die steuerrechtliche Anerkennung der Versorgungszusage [scheitert] regelmäßig nicht an der fehlenden Erdienbarkeit“. Damit weist der BFH, der diese Rechtsfrage bislang noch nicht zu entscheiden hatte, die veröffentlichte Auffassung der FinVerw explizit zurück.

Werde bei einer bestehenden Versorgungszusage lediglich der Durchführungsweg gewechselt (wertgleiche Umstellung einer Direktzusage in eine Unterstützungskassenzusage), so löse allein diese Änderung keine erneute Erdienbarkeitsprüfung aus.

Aus der Begründung des BFH sollen hier nur folgende Aspekte hervorgehoben werden:

- Versorgungszusagen können dann als vGA anzusehen sein, wenn der Gesellschafter diese Leistungen im Zeitraum zwischen der Zusage und dem Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis nicht mehr erdienen könnte (sog. Erdienbarkeit); dies gelte auch für nachträgliche Erhöhungen einer bereits erteilten Pensionszusage.
- Die Indizwirkung der fehlenden Erdienbarkeit für die außerbetriebliche Veranlassung einer Versorgungszusage ist aber dann entkräftet, wenn bestehende Gehaltsansprüche des herrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers zu Gunsten seiner Altersversorgung umgewandelt werden. Allerdings muss die Entgeltumwandlungsvereinbarung als solche den Anforderungen des sog. formellen Fremdvergleichs genügen.
- Ein gedachter Geschäftsleiter würde nach Feststellung des BFH dem Versorgungswunsch des Arbeitnehmers trotz fehlender Restdienstzeit nicht entgegen treten, weil das von ihm geleitete Unternehmen die finanziellen Folgen einer Zusage nicht zu tragen hat. „Bei der durch Entgeltumwandlung finanzierten Altersversorgung disponiert der Arbeitnehmer wirtschaftlich betrachtet ausschließlich über sein eigenes (künftiges) Vermögen, indem er Aktivbezüge zu Gunsten künftiger Altersbezüge zurücklegt. Demgemäß besteht regelmäßig auch keine Veranlassung, die Entgeltumwandlung am Maßstab der Erdienbarkeit darauf zu überprüfen, ob zwischen der Leistung des Arbeitgebers [...] und der Gegenleistung des Arbeitnehmers ein Missverhältnis besteht“.

Daher verneinte der BFH im konkreten Streitfall das Vorliegen einer vGA, da die Entgeltumwandlung bei wirtschaftlicher Betrachtung lediglich einen Teil der Gehaltsverwendung durch den Geschäftsführer darstelle; dieser finanziere die Versorgungszusage schließlich selbst.

**Hinweis:**

Im Rahmen der praktischen Umsetzung ist zu beachten, dass der BFH bezogen auf den Fremdvergleich ergänzend darauf hinweist, dass im Einzelfall auch auf Entgeltumwandlung

beruhende Versorgungszusagen sehr wohl durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sein können, wenn nämlich z.B. sprunghafte Gehaltsanhebungen im Vorfeld der Entgeltumwandlung erfolgen würden – derartige Gestaltungen hatte der BFH aber im konkreten Streitfall nicht näher zu untersuchen.

---

## **Finanzverwaltung zur Kassen-Nachscha und zur Einzelaufzeichnungspflicht**

---

### **38 Problembereich Kassenführung**

Die Kassenführung ist insbesondere in bargeldintensiven Betrieben eine Achillesferse. Die Praxis zeigt – und dies wird durch aktuelle Rechtsprechung bestätigt –, dass die Kassenführung in bargeldintensiven Betrieben z.B. in Einzelhandel und Gastronomie wie Restaurants, Imbissbuden und Eisdielen – vielfach zu bemängeln ist. Mängel in der Kassenführung bergen die Gefahr, dass die Buchhaltung und damit die Gewinnermittlung des Betriebs als nicht ordnungsgemäß eingestuft werden und die Finanzverwaltung Hinzuschätzungen zum Gewinn vornimmt.

Mit den durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen beschlossenen Maßnahmen sollen Steuerausfälle durch manipulierte Kassensysteme verhindert werden. Kernpunkt der gesetzlichen Änderungen ist, dass digitale Kassensysteme zukünftig – im Grundsatz ab 2020 – mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung vor Manipulationen geschützt werden müssen. Mit diesem Gesetz wurde aber auch die seit dem 1.1.2018 mögliche Kassen-Nachscha als unangekündigte Prüfung der Kassenführung durch die Finanzverwaltung eingeführt.

Aktuell geben zwei Schreiben der Finanzverwaltung, nämlich das Anwendungsschreiben zur Kassen-Nachscha und die Neufassung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung im Hinblick auf den Einzelaufzeichnungsgrundsatz Anlass, dieses Thema nochmals aufzugreifen. Diese beiden Schreiben stellen wir im Folgenden vor.

#### **Handlungsanweisung:**

Grundsätzlich sollten eingesetzte Kassensysteme und die Kassenführung in jedem Betrieb einer Überprüfung unterzogen werden. Es ist zu prüfen, ob die formalen Aspekte, die an die Kassenführung gestellt werden, beachtet werden. Hinsichtlich der Kassenführung muss beim Bedienpersonal Sensibilität für die Bedeutung dieser Thematik geschaffen werden.

### **39 Anwendungserlass der Finanzverwaltung zur Kassen-Nachscha**

Die Finanzverwaltung hat seit dem 1.1.2018 die Möglichkeit, bei bargeldintensiven Betrieben im Rahmen einer unangekündigten Kassen-Nachscha außerhalb einer regulären Außenprüfung die Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung zu prüfen. Nun hat die Finanzverwaltung mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 29.5.2018 (Aktenzeichen IV A 4 – S 0316/13/10005 :054) einen Anwendungserlass zur Kassen-Nachscha bekannt geben. Diese Ausführungen sind für die Praxis äußerst hilfreich, da die Position der Finanzverwaltung deutlich wird und bestehende Zweifelsfragen geklärt werden.

#### **Handlungsanweisung:**

Auf dieser Basis sollten sich alle Betriebe, in denen eine Kasse geführt wird, insbesondere bargeldintensive Betriebe, auf eine mögliche Kassenprüfung vorbereiten.

#### a) Gegenstand der Kassen-Nachschau

Die Kassen-Nachschau ist ein besonderes Verfahren zur zeitnahen Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnungen und der ordnungsgemäßen Übernahme der Kassenaufzeichnungen in die Buchführung. Allerdings ist die Kassen-Nachschau auch auf diese Aspekte beschränkt. Diese ist also keine steuerliche Außenprüfung, welche sich auf die steuerlichen Angelegenheiten für einen bestimmten Zeitraum insgesamt erstreckt.

Gegenstand der Kassen-Nachschau können alle zulässigerweise eingesetzten Kassensysteme sein. Dies betrifft also sowohl die Kassenführung mittels elektronischer Systeme als auch die manuellen Formen der Kassenführung, also die

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

Im Mittelpunkt stehen die technischen Formen der Kassenführung, so z.B. elektronische oder computergestützte Kassensysteme wie App-Kassensysteme oder Waagen mit Registrierkassenfunktion. Dies umfasst die Prüfung,

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

#### Hinweis:

Als Verfahrensdokumentation sind Bedienungsanleitungen sowie Handbücher und Wartungsprotokolle vorzuhalten. Diese müssen zehn Jahre aufbewahrt werden. Dies gilt auch bei einem Wechsel des Kassensystems.

Die Finanzverwaltung weist ausdrücklich darauf hin, dass der Amtsträger zur Prüfung der ordnungsgemäßen Kassenaufzeichnungen einen sog. „Kassensturz“ verlangen kann, da die Kassensturzfähigkeit (Soll-Ist-Abgleich) ein wesentliches Element der Nachprüfbarkeit von Kassenaufzeichnungen jedweder Form darstellt. Die Prüfung der **Kassensturzfähigkeit** geschieht durch folgende Schritte:

- der laufende Geschäftsbetrieb wird kurz unterbrochen,
- ein Kassenprotokoll für den aktuellen Tag (seit letztem Kassenabschluss) wird ausgedruckt,
- zum Bar-Bestand vom Geschäftsschluss des Vortags werden die Bareinnahmen und die Barausgaben des laufenden Tags hinzuaddiert bzw. abgezogen und mit dem Kassen-Ist-Bestand verglichen. Weiterhin sind zwischenzeitlich erfolgte Entnahmen und Einlagen oder sonstige Barauslagen zu berücksichtigen.
- Es darf sich bei ordnungsgemäßer Kassenführung nur eine geringe Differenz ergeben aus typischen Kassendifferenzen, die insbesondere durch Wechselgeldtransaktionen entstehen.

Der Kassen-Nachschau unterliegen „u.a. elektronische oder computergestützte Kassensysteme oder Registrierkassen, App-Systeme, Waagen mit Registrierkassenfunktion, Taxameter, Wegstreckenzähler, Geldspielgeräte und offene Ladenkassen (summarische, retrograde Ermittlung der Tageseinnahmen sowie manuelle Einzelaufzeichnungen ohne Einsatz technischer Hilfsmittel)“ – so die Finanzverwaltung.

**Hinweis:**

Ausdrücklich aufgenommen in den Katalog der zu prüfenden Systeme wurden Taxameter, Wegstreckenzähler und Geldspielgeräte. Nach derzeitigem Stand unterliegen Fahrscheinautomaten und Warenautomaten nicht den Anforderungen, die an elektronische Kassensysteme gestellt werden. Es ist aber damit zu rechnen, dass die Finanzverwaltung auch diese in den Anwendungsbereich mit aufnimmt.

**b) Durchführung der Kassen-Nachschau**

Die Kassen-Nachschau wird beim Stpfl. **vor Ort**, also im Betrieb selbst von einem Mitarbeiter des Finanzamts durchgeführt. Die Prüfung erfolgt **ohne** vorherige **Ankündigung**.

Im Rahmen der Kassen-Nachschau dürfen Amtsträger während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten Geschäftsgrundstücke oder Geschäftsräume von Stpfl. betreten, soweit dies für die Durchführung der Kassen-Nachschau erforderlich ist. Ein Durchsuchungsrecht gewährt die Kassen-Nachschau aber nicht. Die Kassen-Nachschau kann auch außerhalb der Geschäftszeiten vorgenommen werden, wenn im Unternehmen noch oder schon gearbeitet wird.

Sobald der Amtsträger der Öffentlichkeit nicht zugängliche Geschäftsräume betreten will, den Stpfl. auffordert, das elektronische Aufzeichnungssystem zugänglich zu machen oder Aufzeichnungen, Bücher sowie die für die Führung des elektronischen Aufzeichnungssystems erheblichen sonstigen Organisationsunterlagen vorzulegen, Einsichtnahme in die digitalen Daten oder deren Übermittlung über die einheitliche digitale Schnittstelle verlangt oder den Stpfl. auffordert, Auskunft zu erteilen, hat er sich auszuweisen. Ist der Stpfl. selbst oder sein gesetzlicher Vertreter nicht anwesend, aber Personen, von denen angenommen werden kann, dass sie über alle wesentlichen Zugriffs- und Benutzungsrechte des Kassensystems des Stpfl. verfügen, hat der Amtsträger sich gegenüber diesen Personen auszuweisen und sie zur Mitwirkung bei der Kassen-Nachschau aufzufordern. Nach den Ausführungen der Finanzverwaltung haben dann diese Personen die Pflichten des Stpfl. zu erfüllen, soweit sie hierzu rechtlich und tatsächlich in der Lage sind.

**Hinweis:**

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

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

Ausdrücklich weist die Finanzverwaltung darauf hin, dass eine Beobachtung der Kassen und ihrer Handhabung in Geschäftsräumen, die der Öffentlichkeit zugänglich sind, insbesondere also in den Verkaufsräumen oder den Gastronomieräumen, ohne Pflicht zur Vorlage eines Ausweises zulässig ist. Dies gilt z.B. auch für Testkäufe und Fragen nach dem Geschäftsinhaber. Die Kassen-Nachschau muss nicht am selben Tag wie die Beobachtung der Kassen und ihrer Handhabung erfolgen.

**Hinweis:**

Gerade solche Testkäufe und Beobachtungen der Kassenführung können dem Amtsträger wichtige Erkenntnisse liefern. Nicht zuletzt kann dann in einem zweiten Schritt überprüft werden, wie diese Testkäufe im System aufgezeichnet und verbucht werden.

**c) Pflichten des Unternehmers**

Zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen hat der Stpfl. auf Verlangen des Amtsträgers für einen vom Amtsträger bestimmten Zeitraum Einsichtnahme in seine (digitalen) Kassenaufzeichnungen und -buchungen sowie die für die Kassenführung erheblichen sonstigen Organisationsunterlagen zu gewähren:

- Der Amtsträger kann insbesondere verlangen, dass die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden. Dies ungeachtet der Tatsache, dass die einheitliche digitale Schnittstelle erst ab dem 1.1.2020 im Kassensystem vorhanden sein muss, da schon nach jetzigem Recht eine Möglichkeit des Datenexports im Kassensystem vorhanden sein muss.

**Handlungsanweisung:**

Der Stpfl. sollte den Datenexport aus dem eingesetzten System rechtzeitig testen, um sicherzustellen, dass über diesen die Daten vollständig und richtig ausgelesen werden können und er mit dieser Funktion vertraut ist.

- Auf Anforderung des Amtsträgers sind die Verfahrensdokumentation zum eingesetzten Aufzeichnungssystem einschließlich (ab 2020) der Informationen zur zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung vorzulegen, d.h., es sind Bedienungsanleitungen, Programmieranleitungen und Datenerfassungsprotokolle über durchgeführte Programmänderungen vorzulegen.
- Darüber hinaus sind Auskünfte zu erteilen. Dies umfasst insbesondere Erläuterungen zur Kassenführung.

**Hinweis:**

Zu Dokumentationszwecken ist der Amtsträger berechtigt, Unterlagen und Belege zu scannen oder zu fotografieren.

**d) Folgen der Kassen-Nachschau**

Nach den Ausführungen der Finanzverwaltung wird über den Verlauf und das Ergebnis der Kassen-Nachschau kein Prüfungsbericht gefertigt. Sollen auf Grund der Kassen-Nachschau Besteuerungsgrundlagen geändert werden, ist dem Stpfl. rechtliches Gehör zu gewähren.

**Hinweis:**

Im Ergebnis dürften somit zwei Szenarien vorkommen:

1. Die Kassen-Nachschau führt zu keinen oder zu keinen wesentlichen Beanstandungen: Konsequenzen hat die Kassen-Nachschau dann nicht.
2. Es ergeben sich (wesentliche) Mängel: In diesem Fall ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung unmittelbar zu einer steuerlichen Außenprüfung, also einer Prüfung der steuerlichen Verhältnisse insgesamt übergeht.

**e) Übergang zur steuerlichen Außenprüfung**

Sofern ein Anlass zu Beanstandungen der Kassenaufzeichnungen, -buchungen oder nach dem 31.12.2019 der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung besteht, kann unmittelbar zur Außenprüfung übergegangen werden. Anlass zur Beanstandung kann es z.B. geben, wenn Dokumentationsunterlagen wie aufbewahrungspflichtige Betriebsanleitung oder Protokolle nachträglicher Programmänderungen nicht vorgelegt werden können.

Einen Übergang zur Außenprüfung hält die Finanzverwaltung für geboten, wenn die sofortige Sachverhaltsaufklärung zweckmäßig erscheint und wenn anschließend auch die gesetzlichen Folgen der Außenprüfung für die Steuerfestsetzung eintreten sollen. Der Beginn einer Außenprüfung nach erfolgter Kassen-Nachschau ist unter Angabe von Datum und Uhrzeit aktenkundig zu machen. Der Übergang zur Außenprüfung ist dem Stpfl. bekannt zu geben, was schriftlich erfolgen muss. Bei einem sofortigen Übergang zur Außenprüfung ersetzt der schriftliche Übergangshinweis die Prüfungsanordnung.

**Handlungsanweisung:**

Spätestens zu diesem Zeitpunkt sollte der Stpfl. tunlichst den steuerlichen Berater informieren.

#### **40 Finanzverwaltung konkretisiert die geforderte „Einzelaufzeichnungspflicht“**

Mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 19.6.2018 (Aktenzeichen IV A 4 – S 0316/13/10005 :053) wurde der Anwendungserlass zur Abgabenordnung im Hinblick auf die Ordnungsvorschriften für die Buchführung neu gefasst und erweitert. Im Kern stehen hierbei Erläuterungen zur Einzelaufzeichnungspflicht bei der Kassenführung. Dies ist eine ganz zentrale Anforderung, die jetzt schon bei allen eingesetzten elektronischen Kassensystemen beachtet werden muss.

##### **a) Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht**

Der Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht ist ein zentrales Element einer ordnungsgemäßen Buchführung. Danach ist grundsätzlich jeder Geschäftsvorfall einzeln aufzuzeichnen, um eine Nachvollziehbarkeit zu gewährleisten. Das bedeutet nicht nur die Aufzeichnung der in Geld bestehenden Gegenleistung, also z.B. der Rechnungssumme oder des Gesamtbetrags eines Barverkaufs, sondern auch des Inhalts des Geschäfts, also der einzelnen Waren- oder Dienstleistungspositionen und des Namens des Vertragspartners. Dies gilt im Grundsatz auch für Bareinnahmen und für Barausgaben.

Zeitnah, d.h. möglichst unmittelbar zu der Entstehung des jeweiligen Geschäftsvorfalles aufzuzeichnen sind der verkaufte, eindeutig bezeichnete Artikel, der endgültige Einzelverkaufspreis, der dazugehörige Umsatzsteuersatz und -betrag, vereinbarte Preiserminderungen, die Zahlungsart, das Datum und der Zeitpunkt des Umsatzes sowie die verkaufte Menge bzw. Anzahl. Hiervon zu unterscheiden ist die Verbuchung. Eine Verpflichtung zur einzelnen Verbuchung (im Gegensatz zur Aufzeichnung) eines jeden Geschäftsvorfalles besteht aber nicht. So sind z.B. bei einem Kassensystem die einzelnen Verkaufspositionen einzeln zu erfassen. In der Buchhaltung kann auf der Basis dieser Einzelpositionen dagegen der gesamte Umsatz eines Tages – ggf. getrennt nach Steuersätzen – verbucht werden.

Allerdings sind branchenspezifische Mindestaufzeichnungspflichten und Zumutbarkeitsgesichtspunkte zu berücksichtigen. Es wird z.B. nicht beanstandet, wenn die Mindestangaben zur Nachvollziehbarkeit des Geschäftsvorfalles einzeln aufgezeichnet werden, nicht jedoch die Kundendaten, sofern diese nicht zur Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit des Geschäftsvorfalles benötigt werden.

##### **Hinweis:**

Wird zur Erfassung von aufzeichnungspflichtigen Geschäftsvorfällen ein elektronisches Aufzeichnungssystem verwendet und fällt dieses aus (z.B. Stromausfall, technischer Defekt), ist während dieser Zeit eine Aufzeichnung auf Papier zulässig. Die Ausfallzeit des elektronischen Aufzeichnungssystems ist zu dokumentieren und soweit vorhanden durch Nachweise zu belegen (z.B. Rechnung über Reparaturleistung).

Der Grundsatz zur Einzelaufzeichnung gilt nicht nur für Stpfl., die den Gewinn mittels Bilanzierung ermitteln, sondern grundsätzlich auch bei einer Einnahmen-Überschussrechnung.

##### **b) Ausnahme von der Einzelaufzeichnungspflicht aus Zumutbarkeitsgründen**

In Ausnahmefällen kann aus Zumutbarkeitsgründen von einer Einzelaufzeichnung abgesehen werden. Die Aufzeichnung jedes einzelnen Geschäftsvorfalles ist nur dann nicht zumutbar, wenn es technisch, betriebswirtschaftlich und praktisch unmöglich ist, die einzelnen Geschäftsvorfälle aufzuzeichnen. So gilt beim Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung die Einzelaufzeichnungspflicht aus Zumutbarkeitsgründen nicht, wenn kein elektronisches Aufzeichnungssystem, sondern eine offene Ladenkasse verwendet wird. In diesem Fall braucht also nicht der einzelne Geschäftsvorfall (Verkauf von Ware xy) aufgezeichnet zu werden.

##### **Hinweis:**

Wird allerdings tatsächlich ein elektronisches Aufzeichnungssystem verwendet (z.B. eine

Registrierkasse), so kann sich der Stpfl. auf die vorgenannten Erleichterungen nicht berufen, sondern es müssen alle Verkaufsvorgänge einzeln aufgezeichnet werden.

Von besonderer Bedeutung ist die Aussage, dass die erleichterten Aufzeichnungspflichten auch bei Dienstleistungen – wie Frisörgewerbe oder Gastronomie – gelten. Auch in diesen Fällen braucht unter den genannten Voraussetzungen der Name des Vertragspartners nicht aufgezeichnet zu werden.

Bei dem Einsatz einer Waage, z.B. beim Verkauf von Obst und Gemüse ist zu unterscheiden:

- Liegen Einzeldaten einer Waage (Artikel, Gewicht bzw. Menge und Preis der Ware) einem aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Geschäftsvorfall zugrunde, sind diese einzeln aufzuzeichnen und aufzubewahren.
- Werden diese Einzeldaten zusätzlich in einem elektronischen Kassensystem aufgezeichnet, so brauchen die Einzeldaten der Waage nicht zusätzlich aufbewahrt werden.
- Verwendet der Stpfl. eine offene Ladenkasse sowie eine Waage, die lediglich das Gewicht und/oder den Preis anzeigt und über die Dauer des einzelnen Wiegevorgangs hinaus über keine Speicherfunktion verfügt, so brauchen die Einzeldaten der Waage nicht aufgezeichnet zu werden.
- Erfüllt die Waage hingegen die Voraussetzung einer elektronischen Registrierkasse, ist die Verwendung einer offenen Ladenkasse unzulässig.

### **c) Aufzeichnungspflichten bei Verwendung einer offenen Ladenkasse**

Es besteht keine gesetzliche Pflicht zur Verwendung eines elektronischen Kassensystems. Einzelaufzeichnungen können durch die vollständige und detaillierte Erfassung aller baren Geschäftsvorfälle in Form eines Kassenbuchs erfolgen. Wird ein Kassenbericht zur Ermittlung der Tageslosung verwendet, kann die Einzelaufzeichnung auch durch die geordnete (z.B. nummerierte) Sammlung aller Barbelege gewährleistet werden.

Besteht aus Zumutbarkeitsgründen keine Verpflichtung zur Einzelaufzeichnung, müssen die Bareinnahmen zumindest anhand eines **Kassenberichts** nachgewiesen werden. Dabei ist stets vom gezählten Kassenendbestand des jeweiligen Geschäftstags auszugehen. Von diesem Kassenendbestand werden der Kassenendbestand bei Geschäftsschluss des Vortags sowie die durch Eigenbeleg zu belegenden Bareinlagen abgezogen. Ausgaben und durch Eigenbeleg nachzuweisende Bareinnahmen sind hinzuzurechnen.

#### **Hinweis:**

Ein sog. „Zählprotokoll“ (Auflistung der genauen Stückzahl vorhandener Geldscheine und -münzen) ist nicht erforderlich, erleichtert jedoch den Nachweis des tatsächlichen Auszahlens.

Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sind täglich festzuhalten. Werden Kasseneinnahmen und -ausgaben ausnahmsweise erst am nächsten Geschäftstag aufgezeichnet, ist dies noch ordnungsgemäß, wenn zwingende geschäftliche Gründe einer Aufzeichnung noch am gleichen Tag entgegenstehen und aus den Aufzeichnungen und Unterlagen sicher entnommen werden kann, wie sich der sollmäßige Kassenbestand entwickelt hat. Bei Kassen ohne Verkaufspersonal (sog. Vertrauenskassen, wie z.B. beim Gemüseverkauf am Feldrand, Fahrscheinautomaten sowie Waren- und Dienstleistungsautomaten) wird es nicht beanstandet, wenn diese nicht täglich, sondern erst bei Leerung ausgezählt werden.

## **41 Ab 2020: Zertifizierte Sicherheitseinrichtung**

In der Praxis wurde vielfach festgestellt, dass es zahlreiche technische Möglichkeiten zur Manipulation von elektronischen Registrierkassen gibt. Tatsächlich kamen Programme zum Einsatz, die eine nachträgliche Kürzung der Einnahmen durch Lö-

schung von Einzeldaten systematisch erlauben. Um dies zu verhindern, wurde gesetzlich festgeschrieben, dass elektronische Registrierkassen ab dem 1.1.2020 mit einer **zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung** zu schützen sind.

**Hinweis:**

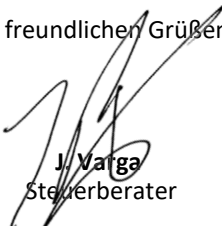
Um die Umstellung zu erleichtern, hat der Gesetzgeber eine Übergangsregelung geschaffen. Nach der Übergangsregelung können alle ab dem 25.11.2010 erworbenen Kassensysteme, die bauartbedingt bis 2020 nicht auf die Anforderungen des neuen Kassengesetzes umgerüstet werden können, bis zum 31.12.2022 weiterverwendet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

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

Das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik hat mittlerweile in Technischen Richtlinien die technischen Anforderungen an das Sicherheitsmodul, das Speichermedium und die einheitliche digitale Schnittstelle des elektronischen Aufzeichnungssystems festgelegt. Die Technischen Richtlinien sind auf der Internetseite des Bundesamts für Sicherheit in der Informationstechnik veröffentlicht.

Somit besteht nun die Basis, dass die Hersteller von Kassensystemen diese auf die zukünftig zu erfüllenden Anforderungen ausrichten.

Mit freundlichen Grüßen



J. Varga  
Steuerberater